Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt

Patrik Emblad

GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Juridikbok.se

Denna digitala version av verket är nedladdad från juridikbok.se.

Den licens som tillämpas för de verk som finns på juridikbok.se är **Creative Commons CC BY-NC 4.0**. Licensvillkoren måste följas i sin helhet och dessa finner du här https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode.sv

Sammanfattningsvis innebär licensen följande:

Tillstånd för användaren att:

• Kopiera och vidaredistribuera materialet oavsett medium eller format

• Bearbeta och bygga vidare på materialet

Villkoren för tillståndet är:

• Att användaren ger ett korrekt erkännande, anger en hyperlänk till licensen och anger om bearbetningar är gjorda av verket. Detta ska göras enligt god sed.

• Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.

• Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att gör något som licensen tillåter.

Se även information på
https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv

http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:juridikbokse-f45a6

Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt

Patrik Emblad

Juridiska institutionens skriftserie
Handelshögskolan vid Göteborgs universitet

Skrift 034
2020

Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt

© Patrik Emblad, Göteborg 2020
Omslagets illustration: Patrik Emblad med inspiration från Edgar Rubin (Rubins vas)
Tryck: Kompendiet i Göteborg AB, Göteborg

ISBN: 978-91-87869-22-8

Boken är publicerad med bidrag från Emil Heijnes Stiftelse för rättsvetenskaplig forskning samt Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet.

Förord

Även om bara ett namn står angivet på avhandlingens omslag är ett avhandlingsprojekt allt annat än bara en persons insats. Innan jag började doktorera hade jag fått höra att det var ett ensamt arbete. Jag har inte upplevt det så. Att forska är tvärtom ett socialt upptåg, för det är i mötet med andra som tänkandet formas och förändras.

En alldeles särskild betydelse har givetvis mina handledare haft. Pernilla Rendahl har med stor omsorg tagit sig an rollen som huvudhandledare. Kontinuerligt har hon ställt de där frågorna som utmanat mina idéer och fått mig att tänka ytterligare ett varv (eller två...). Utöver detta har hon ansträngt sig för att introducera och ge mig en plats i forskarvärlden. Hennes engagemang har verkligen varit (är) inspirerande! Detsamma gäller för min biträdande handledare David Kleist. Han har utmanat mitt skrivande med andra typer av frågor än Pernilla. Tillsammans har de hjälpt mig att utveckla mitt tänkande i både teoretiskt och praktiskt hänseende. Det är en helt otrolig förmån att under fem års tid ha fått alla era genomläsningar och omläsningar av min text.

Jag vill också lyfta fram skatterättsgruppen vid Göteborgs universitet i sin helhet. Robert Påhlsson är en inspirationskälla för mig. Utöver hans insatser som särskild läsare vid mitt text-, samt slutseminarium har han kontinuerligt stöttat mig genom avhandlingsprocessen. Bo Svensson har läst igenom olika delar av mitt manus vid flera tillfällen och lämnat värdefulla kommentarer. Gentemot Bosse vill jag också rikta ett särskilt tack för att ha fått ta över en stor del av hans skatterättsbibliotek. Ytterligare en person som vill jag framhålla är Elleonor Fagerfjäll som, tillsammans med Bosse, vägledde mig in i undervisningen på ett sätt som väsentligt underlättade denna arbetsuppgift. Vidare vill jag rikta ett tack till Joana Pedroso för stimulerande diskussioner och fin vänskap, samt för ett avhandlingsprojekt som tar sig an några av samtidens viktigaste frågor. Tack också till alla andra som under olika tidsperioder har varit en del av skattegruppen och bidragit till denna stimulerande atmosfär!

Vidare vill jag rikta ett stort tack till Mats Tjernberg som agerade särskild läsare vid mitt text- respektive slutseminarium. Mats förmåga att

kritisera genom konstruktiv dialog är värd all beundran. Också ett stort tack till Matilda Arvidsson som vid sidan av Robert var intern läsare vid mitt textseminarium.

Från civilrättsgruppen vid Göteborgs universitet har flera personer haft stor betydelse för mig. En av dem är Claes Martinson. Utöver uppdraget som särskild läsare vid mitt tvåårsseminarium har Claes läst och diskuterat mitt manus vid flera tillfällen. Vi kom också att skriva en artikel ihop som publicerades i SkatteNytts akademiska årsskrift och som adresserar ett specialfall av den problematik som hela min avhandling kretsar kring. Vidare vill jag tacka Jakob Heidbrink för åtskilliga stimulerande meningsutbyten. Jakob har närvarat vid mina samtliga tillsynsseminarier, visat ett stort intresse för mitt projekt, samt därutöver läst och kommenterat delar av min text i avhandlingsskrivandets slutskede. Vi är oeniga om en del saker, men det är i mötet med oenigheten man finner sin utveckling. Från civilrättsgruppen vill jag också särskilt tacka Mikael Hansson, Jannice Käll, Erik Lidman och Erik Mägi för insiktsfulla kommentarer på mitt manus, samt för värdefulla och stimulerande diskussioner.

Bland mina kollegor i övrigt på Juridiska institutionen vill jag särskilt lyfta fram David Jivegård. Utöver åtskilliga trevliga och intellektuellt utmanande samtal läste David igenom mitt avhandlingsmanus vid tiden för mitt textseminarium och kom med synpunkter/infallsvinklar som jag själv helt saknade förmåga att upptäcka. Särskilt tack vill jag också rikta till Tormod Otter Johansen och Erik Björling som har läst och kommenterat delar av texten i avhandlingsskrivandets slutskede. Ett tack riktas också till Hannes Lenk som var särskild läsare vid mitt uppläggningsseminarium.

Tack också Mikael Bernardini, Robert Einefors, Kristina Hultegård, Julia Johansson, Jhonnie Kern, Annkatrin Meyerson, Jonas Kyrönviita, David Ryffé, Elin Sandegård, Filip Strandberg Hassellind, Kristina Wejstål, Karin Åberg och alla andra på Juridiska institutionen som har bidragit till den trevliga och stumlerande atmosfären. För den gemytliga samvaron på vårt gemensamma kontor vill jag särskilt tacka Aron Westholm och Niels Krabbe. Ni har motiverat mig att vara på plats i större utsträckning än vad som annars hade varit fallet.

Bland skatterättsforskarna i Norden finns det många att tacka. Snarare än att göra en lång lista väljer jag att tacka forskningsmiljön i stort. Jag vill

dock framhålla tre personer som har varit samtida med mig i att genomgå och uppleva en forskarutbildning i finansrätt: Richard Croneberg, Giacomo Lindgren Zucchini och Micke Ek. Tack för stimulerande samtal, stöttning och fin vänskap! Ett tack riktas också till TOR/SkatteNytts stiftelse som beviljade mig ett aspirantstipendium för att kunna skriva på min ansökan till forskarutbildningen, samt till Erik Heijnes stiftelse för bidrag till avhandlingens tryckkostnad.

Såvitt gäller alla ovanstående personer tackar jag er inte bara för era professionella insatser utan också för er vänskap. Ett stort tack också till alla mina vänner utanför akademin. Utan er hade det varit svårare att hålla modet och motivationen uppe.

Sist, men verkligen inte minst, vill jag tacka min släkt; i synnerhet mina föräldrar, Anne-Maj och Stig, för allt ni har ställ upp med. Utöver alla de förutsättningar ni har gett mig i livet har ni i avhandlingsskrivandets slutskede korrekturläst hela avhandlingsmanuset! Trots mitt intresse för skatterätt kan jag förstå att 540 sidor angående förståelsen av det civilrättsliga i en svensk inkomstskatterättslig kontext inte erbjuder en alltigenom spännande läsning för var och en. När jag hörde mig för om ni var intresserade av att göra en korrekturläsning menade jag genuint att jag inte skulle bli besviken om ni tackade nej (om än jag nog får erkänna att jag innerst inne visste att ni inte skulle kunna säga nej…).

Och så Natalie. Min kärlek, följeslagare i livet och bästa vän. Du är den som gör mig till en bättre människa.

Patrik Emblad
En vårdag i Varberg

Innehållsförteckning

1 Forskningsämnet 1

1.1 Inledning 1

1.2 Exempel på frågeställningar som har diskuterats i inkomstskatterätten avseende förhållandet till det civilrättsliga 6

1.2.1 Inledning 6

1.2.2 Civilrättsliga termer och begrepp i skattelagstiftningen 6

1.2.3 Skatterättens förhållande till civilrättslig bundenhet och giltighet 7

1.2.4 Utrymmet för civilrättsliga tolkningsprinciper vid tolkningen och tillämpningen av skattelag 8

1.2.5 Civilrätt och skattekringgående 9

1.2.6 Påverkan från utländsk civilrätt 11

1.2.7 Sammanfattande synpunkter 13

1.3 Faktorer som producerar det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext 13

1.3.1 Inledning 13

1.3.2 Faktor nr. 1: Oklarheter i rättskälleläran 14

1.3.3 Faktor nr. 2: Civilrättens innehåll kan vara oklart 17

1.3.4 Faktor nr. 3: Civilrättsligt irrelevanta frågor 19

1.3.5 Faktor nr. 4: Begrepps och rättigheters kontextuella innebörd i civilrätten 20

1.3.6 Faktor nr. 5: Svårigheter med civilrättsliga analogislut 21

1.3.7 Faktor nr. 6: Formella och materiella läsningar av civilrättsliga lagregler 22

1.3.8 Faktor nr. 7: Civilrätten som metod eller utfall 22

1.3.9 Sammanfattning 23

1.4 Vad som undersöks och inte undersöks 24

1.4.1 Syfte 24

1.4.2 Avgränsningar 25

1.5 Utgångspunkter för studien 29

1.5.1 Det civilrättsliga är något som formas 29

1.5.2 Substantialism 35

1.5.3 Funktionalism 38

1.5.4 Illustrationer av substantialism och funktionalism 42

1.5.5 Substantialismens och funktionalismens konstitutionella förutsättningar 45

1.5.6 Något om funktionalismens framväxt och ställning idag i en nordisk förmögenhetsrättslig kontext ... 49
1.6 Hur studien genomförs ... 55
1.6.1 Inledning ... 55
1.6.2 Metod för kapitel 2: En undersökning av hur det civilrättsliga framställs i inkomstskatterättsliga rättskällor ... 55
1.6.2.1 Inledning ... 55
1.6.2.2 Utsortering av undersökningsmaterialet ... 55
1.6.2.3 Närmare analys av materialet ... 60
1.6.2.4 Tematisering av materialet ... 64
1.6.3 Metod för kapitel 3: En kritisk analys av den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga ... 65
1.6.4 Metod för kapitel 4: Utvecklandet av en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext ... 70
1.7 Vad som motiverar min ansats och för vem den är relevant ... 72
1.8 Tidigare studier av skatterättens förhållande till civilrätten och hur min studie skiljer sig från dem ... 75
1.9 Disposition ... 78

2 Hur det civilrättsliga framställs i inkomst-skatterättsliga rättskällor ... 81
2.1 Inledning ... 81
2.2 Utvecklingen i inkomstskattelagstiftningen och dess förarbeten ... 82
2.2.1 Inledning ... 82
2.2.2 Uttalanden om civilrätt och skattekringgående ... 83
2.2.3 Uttalanden om förhållandet till civilrättsliga begrepp ... 90
2.2.4 Sammanfattning av hur det civilrättsliga har framställts i inkomstskattelagstiftningen och dess förarbeten ... 96
2.3 Utvecklingen i HFD:s praxis ... 97
2.3.1 Inledning ... 97
2.3.2 Uttalanden om förhållandet till civilrättsliga begrepp ... 97
2.3.3 Uttalanden om förhållandet till civilrättslig giltighet ... 104
2.3.4 Uttalanden om civilrättens betydelse för frågan om vilket subjekt som ska beskattas för en viss inkomst ... 105
2.3.5 Sammanfattning av hur det civilrättsliga har framställts i HFD:s praxis ... 107
2.4 Utvecklingen i den skatterättsliga litteraturen ... 108
2.4.1 Inledning ... 108
2.4.2 Den hävdvunna civilrättsliga innebörden ... 108
2.4.3 Den allmänna civilrättsliga innebörden ... 110

2.4.4 Skatterättsliga föreställningar kring äganderätt problematiseras 117
2.4.5 Civilrättslig ogiltighet ramas in som en omständighet att förhålla sig till 120
2.4.6 Skatterättens civilrätt 123
2.4.7 Civilrättslig giltighet och civilrättslig kvalificering smälter samman 129
2.4.8 Teorin om civilrättens prejudiciella ställning utvecklas 134
2.4.9 Civilrätt och rättspolitisk adekvans 142
2.4.10 Den ekonomiska innebörden 145
2.4.11 Den verkliga civilrättsliga innebörden 150
2.4.12 Det ekonomiska och det civilrättsliga förenas 159
2.4.13 Begreppet rättshandlingars verkliga innebörd problematiseras ur ontologisk synpunkt 165
2.4.14 Sammanfattning av litteraturavsnittet 168
2.4.14.1 Hur det civilrättsliga har ramats in och avgränsats 168
2.4.14.2 Vilka källor det har hänvisats till 174
2.4.14.3 Vilka värden som har påstått motivera skatterättens förhållande till det civilrättsliga 177
2.5 Sammanfattning av kapitlet 180

3 En kritisk analys av den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext 184
3.1 Inledning 184
3.2 Den substantialistiska förståelsens teoretiska utgångspunkter 186
3.2.1 Kort om avsnittet 186
3.2.2 En språkfilosofisk utgångspunkt – mening som referens 187
3.2.3 En ontologisk utgångspunkt – en distinktion mellan råa och institutionella fakta 189
3.2.4 En epistemologisk utgångspunkt – intersubjektivitet 193
3.3 Civilrättsliga termer och begrepp i skattelagstiftningen 195
3.3.1 Inledning 195
3.3.2 En förklaring av ”civilrättsliga begrepp” 197
3.3.2.1 Två frågor som behöver besvaras för att precisera vad ett civilrättsligt begrepp är 197
3.3.2.2 Vad som gör ett begrepp civilrättsligt 198
3.3.2.3 Hur ”begrepp” ska förstås i talet om civilrättsliga begrepp 203
3.3.2.4 Vad som ska förstås med civilrättsliga begrepp 205
3.3.3 Ränta 206
3.3.3.1 Den skatterättsliga betydelsen av att fastställa vad ränta är 206
3.3.3.2 Ränta i civilrätten 208

3.3.3.3 Analys av vilken ledning civilrätten ger för den skatterättsliga frågeställningen 212
3.3.4 Gåva 217
3.3.4.1 Den skatterättsliga betydelsen av att fastställa vad en gåva är 217
3.3.4.1.1 Inledning 217
3.3.4.1.2 Remuneratorisk ersättning i skatterätten 218
3.3.4.1.3 Blandade fång i skatterätten 220
3.3.4.2 Gåva i civilrätten 224
3.3.4.2.1 Om gåvobegreppets gemensamma nämnare i civilrätten 224
3.3.4.2.2 Remuneratorisk ersättning i civilrätten 225
3.3.4.2.3 Blandade fång i civilrätten 227
3.3.4.3 Analys av vilken ledning civilrätten ger för den skatterättsliga bedömningen 231
3.3.4.3.1 Inledning 231
3.3.4.3.2 Analys av den gemensamma nämnaren ”förmögenhetsöverföring” 233
3.3.4.3.3 Analys av den gemensamma nämnaren ”frivillighet” 235
3.3.4.3.4 Analys av den gemensamma nämnaren ”gåvoavsikt” 236
3.3.4.3.5 Vilken ledning civilrätten ger för att hantera en remuneratorisk gåva i skatterätten 237
3.3.4.3.6 Vilken ledning civilrätten ger för att hantera blandade fång i skatterätten 238
3.3.4.3.7 Är vissa områden inom civilrätten mer relevanta än andra för skatterätten? 240
3.3.4.3.8 Ger de gemensamma nämnarna för gåvobegreppen åtminstone ledning i typfallen? 241
3.3.4.4 Sammanfattande slutsatser avseende gåvobegreppet 243
3.3.5 Konkursbo såsom juridisk person 245
3.3.5.1 Den skatterättsliga frågeställningen 245
3.3.5.2 Konkursbo i civilrätten 250
3.3.5.3 Analys av vilken ledning civilrätten ger för den skatterättsliga frågeställningen 257
3.3.6 Aktiebolag 262
3.3.6.1 Den skatterättsliga frågeställningen 262
3.3.6.2 Aktiebolag i civilrätten 265
3.3.6.3 Analys av vilken ledning civilrätten ger för den skatterättsliga frågeställningen 275
3.3.7 Utdelning 280
3.3.7.1 Inledning 280
3.3.7.2 Förtäckta värdeöverföringar 282
3.3.7.2.1 Den skatterättsliga frågeställningen 282
3.3.7.2.2 Förtäckta värdeöverföringar i civilrätten 285
3.3.7.2.3 Analys av vilken ledning civilrätten ger för den skatterättsliga frågeställningen 292
3.3.7.3 Värdeöverföringar till annan än aktieägare 299

3.3.7.3.1 Den skatterättsliga frågeställningen 299
3.3.7.3.2 Värdeöverföringar till annan än aktieägare i civilrätten ... 302
3.3.7.3.3 Analys av vilken ledning civilrätten ger för den skatterättsliga frågeställningen 305
3.3.7.4 Återbetalning av villkorade aktieägartillskott 307
3.3.7.4.1 Den skatterättsliga frågeställningen 307
3.3.7.4.2 Återbetalning av villkorade aktieägartillskott i civilrätten 312
3.3.7.4.3 Analys av vilken ledning civilrätten ger för den skatterättsliga frågeställningen 314
3.3.8 Sammanfattning av avsnittet om civilrättsliga termer och begrepp i skattelagstiftningen 316
3.4 Civilrättens betydelse för frågan om vem som ska beskattas för en viss inkomst 319
3.4.1 Inledning 319
3.4.2 Inkomstallokering mellan ägare och bolag 319
3.4.2.1 Den skatterättsliga frågeställningen 319
3.4.2.2 Vem som har rätt till en inkomst i civilrätten 326
3.4.2.3 Analys av vilken ledning civilrätten ger för den skatterättsliga frågeställningen 333
3.4.3 Resultatfördelning i handels- och kommanditbolag 338
3.4.3.1 Den skatterättsliga frågeställningen 338
3.4.3.2 Resultatfördelning i civilrätten 341
3.4.3.3 Analys av vilken ledning civilrätten ger för den skatterättsliga frågeställningen 344
3.4.4 Sammanfattning av civilrättens betydelse för frågan om vem som ska beskattas för en inkomst 347
3.5 Civilrätt och skattekringgåenden 348
3.5.1 Inledning 348
3.5.2 Består det civilrättsliga i en särskild kvalificering av rättshandlingar eller i en metod för att kvalificera rättshandlingar? 351
3.5.3 De skatterättsliga frågeställningarna 354
3.5.3.1 RÅ 2004 ref. 27 (Avverkningsmålet) 354
3.5.3.2 RÅ 1998 ref. 19 (Omstruktureringsmålet) 357
3.5.3.3 RÅ 1989 ref. 62 I-II (Fastighetsleasingmålet) 361
3.5.3.4 RÅ 1998 ref. 58 I-III (Flygplansleasingmålet med flera) 366
3.5.3.5 Vad Avverknings-, Omstrukturerings-, Fastighets-, och Flygplansleasingmålen har gemensamt 372
3.5.4 Verklig innebörd, genomsyn, kopplade avtal och sammansatta transaktioner i civilrätten 372
3.5.4.1 Inledning 372
3.5.4.2 Verklig innebörd 373
3.5.4.3 Genomsyn 378
3.5.4.4 Kopplade avtal och sammanhängande transaktioner 385

3.5.4.5 Sammanfattning av verklig innebörd, genomsyn, kopplade avtal och sammansatta transaktioner i civilrätten 392
3.5.5 Analys av vilken ledning civilrätten ger för de skatterättsliga frågeställningarna 393
3.5.5.1 Avverkningsmålet (RÅ 2004 ref. 27) 393
3.5.5.2 Omstruktureringsmålet (RÅ 1998 ref. 19) 397
3.5.5.3 Fastighetsleasingmålet (RÅ 1989 ref. 62 I och II) 400
3.5.5.4 Flygplansleasingmålet med flera (RÅ 1998 ref. 58 I-III) 404
3.5.5.5 Sammanfattande slutsatser kring civilrätt och skattekringgåenden 412
3.6 Sammanfattning av kapitlet 414

4 Utvecklandet av en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext 422
4.1 Inledning 422
4.2 Funktionalismens teoretiska utgångspunkter 424
4.2.1 Rättspragmatism istället för rättsrealism som teoretiskt fundament 424
4.2.2 En språkfilosofisk utgångspunkt - mening såsom relationell 427
4.2.3 Antiessentialism som ontologiskt förhållningssätt 431
4.2.4 Ett epistemologiskt avståndstagande – Nytta istället för kunskap 435
4.2.5 Sammanfattning 437
4.3 En funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga 439
4.4 Hur frågan om civilrättsliga termer och begrepp i skatterätten förändras 446
4.4.1 Gåva - med inriktning på remuneratorisk ersättning 446
4.4.2 Konkursbo som juridisk person 451
4.4.3 Utdelning – med inriktning på återbetalningar av villkorade aktieägartillskott 457
4.4.4 Sammanfattning av hur frågan om förhållandet till civilrättsliga termer och begrepp i skatterätten förändras 460
4.5 Hur frågan om civilrättens betydelse för vem som ska beskattas för en viss inkomst förändras 462
4.5.1 Frågan om en aktieägare eller dennes bolag ska beskattas för en viss inkomst 462
4.5.2 Resultatfördelning i handels- och kommanditbolag 471
4.5.3 Sammanfattning av hur frågan om civilrättens betydelse för vem som ska beskattas för en viss inkomst förändras 476
4.6 Hur frågan om civilrätt och skattekringgåenden förändras 478
4.6.1 Inledning 478

4.6.2 Avverkningsmålet ... 478
4.6.3 Fastighets- och Flygplansleasingmålen ... 483
4.6.4 Sammanfattning av hur frågan om civilrätt och skattekringgående förändras ... 490
4.7 Sammanfattning av hur frågan om skatterättens förhållande till det civilrättsliga förändras ... 491
4.8 Kritiska synpunkter som kan riktas mot den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext ... 494
4.8.1 Inledning ... 494
4.8.2 Legalitet, förutsebarhet och frihet från godtycke – hur förhåller sig dessa värden till en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga? ... 495

5 Sammanfattning av avhandlingens resultat ... 505
5.1 Det civilrättsliga produceras i skatterätten ... 505
5.2 Hur det civilrättsliga framställs i de inkomstskatterättsliga rättskällorna ... 506
5.3 Vad som gör den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga problematisk ... 509
5.4 En kritisk analys av behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter ... 511
5.5 Från substantialism till funktionalism ... 517
5.6 Hur den funktionalistiska förståelsen förändrar förståelsen av förhållandet mellan skatte- och civilrätt ... 519
5.7 Funktionalismens förhållande till värdet av legalitet, förutsebarhet och friheten från godtycke ... 522
5.8 Några avslutande ord om hur undersökningen uppfyller avhandlingens syfte ... 524

Figurer och tabeller ... 525

Referenser ... 526

Sakregister ... 559

Summary ... 563

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
AvtL	Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område
AvbetL	Lag (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl.
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
EPLJ	European Property Law Journal
FT	Förvaltningsrättslig tidskrift
GåvoL	Lag (1936:83) angående vissa utfästelser om gåva
GFL	Lag (1986:796) om godtrosförvärv av lösöre
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JB	Jordabalk (1970:994)
JT	Juridisk Tidskrift
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
SIL	Lag om statlig inkomstskatt (1947:576)
KommL	Kommissionslag (2009:865)
KonkL	Konkurslag (1987:672)
KkrL	Konsumentkreditlag (2010:1846)
KöpL	Köplag (1990:931)
KKöpL	Konsumentköplag (1990:932)
LKL	Lag (1845:50 s. 1) om handel med lösören, som köparen låter i säljarens vård kvarbliva
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
RB	Rättegångsbalk (1942:740)
RänteL	Räntelag (1975:635)
SAL	Socialavgiftslag (2000:980)
SvJT	Svensk Juristtidning
SN	SkatteNytt
SvSkT	Svensk Skattetidning
TfR	Tidsskrift for Rettsvitenskap
UB	Utsökningsbalk (1981:744)

1 Forskningsämnet

1.1 Inledning

Civilrättens betydelse för inkomstskatterättsliga bedömningar är en fråga som har diskuterats i stor utsträckning i den inkomstskatterättsliga litteraturen.[1] Uttrycket ”civilrätt” förekommer emellertid inte i inkomstskattelagstiftningen. I viss utsträckning förekommer uttrycket i HFD:s praxis, men det är ovanligt att HFD uttalar sig mer generellt om skatterättens förhållande till det civilrättsliga.[2] Detsamma gäller inkomstskatterättsliga förarbeten.[3]

Ett synsätt som förekommer i den skatterättsliga litteraturen är att civilrättsliga termer som återfinns i inkomstskattelagstiftningen ska uppfattas på samma sätt i skatterätten som i civilrätten, såvida inte annat framgår av skattelagstiftningen. Detta brukar beskrivas som att civilrätten är *prejudiciell* för skatterätten, med vilket förstås att en rättstillämpare först ska göra en självständig civilrättslig klassificering för att därefter låta de skatterättsliga

[1] Se bland annat Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, Gäverth, SvSkT, 1996, vilken ingår i hans sammanläggningsavhandling, se Gäverth, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor - en skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationell skatteplanering med under- respektive överkapitaliserade bolag, 1999 och Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 598 ff. Se mer om detta under avsnitt 2.4.

[2] Se avsnitt 2.3.

[3] Se avsnitt 2.2.

effekterna följa.[4] Till stöd för att skatterätten ska följa denna civilrätt anförs ofta legalitetsprincipens föreskriftskrav och förutsebarhetsskäl.[5]

Frågan om hur skatterätten förhåller sig till civilrätten förutsätter att civilrätten *är något,* som skatterätten har att förhålla sig till. Det civilrättsliga postuleras då som något *yttre* i förhållande till skatterätten; ett *objekt* i intellektuell bemärkelse som skiljer sig från objektet skatterätt.[6] I flera inkomstskatterättsliga rättskällor påstås skatterättens anknytning till denna civilrätt sätta gränser för vilka lösningar som är möjliga på skatterättsliga problem.[7] Det civilrättsliga kan emellertid förstås och avgränsas på olika sätt. Jag gör därför gällande att det civilrättsliga *produceras* när olika personer uttalar sig om skatterättens förhållande till det civilrättsliga.[8] Vidare kan *olika* förståelser av det civilrättsliga produceras hos olika personer. De gränser som civilrätten antas uppställa för skatterätten betingas under dessa förhållanden av nämnda individers förförståelse av det civilrättsliga. Gränserna produceras alltså i skatterätten och inte hos någon yttre civilrätt. Följande exempel kan användas för att tydliggöra detta.

Anta att HD meddelar ett avgörande som klassificerar något som ”gåva” på annat sätt än vad HFD dessförinnan har gjort i ett skatteärende.[9] Innebär HD:s avgörande i så fall att det tidigare HFD-avgörandet avviker från civilrätten? Svaret ankommer på om HD:s praxis ses som *auktoritativ*

---

[4] Se exempelvis Hultqvist, 1995, s. 366, Grosskopf och Grönfors, SN, 1990, s. 354, Hultqvist, SN, 2007, s. 697 och Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 604.

[5] Se bland annat Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, 1972, s. 50 f., Bergström, 1978, s. 71, Hultqvist, SN, 2007, s. 697.

[6] Med ”objekt” menar jag inte att det civilrättsliga är ett objekt, utan att det framställs som ett objekt (det vill säga objektiveras). Objekt förstås genom att skiljas från subjekt. Jag använder termen ”entitet” synonymt med ”objekt”, se fotnot 106.

[7] Detta framgår bland annat av exemplet i föregående stycke (det vill säga att civilrättsliga termer som förekommer i skattelagstiftningen ska uppfattas på samma sätt som i civilrätten såvida inte något annat anges). Se också kapitel 2.

[8] Att det civilrättsliga är något som ”produceras” i skatterätten ska förstås som att det civilrättsliga inte bara är något yttre, det vill säga något *att förhålla sig till* i skatterätten, utan något som *skapas i* skatterätten.

[9] Som exempel kan NJA 2013 s. 886 nämnas. I detta mål anförde HD att det vid ett frivilligt tillskott till eget aktiebolag som utgångspunkt saknas gåvoavsikt och att tillskottet därför inte utgör någon gåva utan en stämpelskattepliktig transaktion. Sedan tidigare hade en motsatt bedömning gjorts i inkomstskattepraxis, varför fråga uppkom om rättsläget hade ändrats även på detta område, se Näsbrandt, SvSkT, 2014, s. 271 f. HFD besvarade frågan nekande i HFD 2015 ref. 48. Se mer nedan under avsnitt 3.3.4.1.3.

för civilrättens innehåll eller som bara en *möjlig tolkning av* civilrätten.[10] Det rör sig här om två möjliga förståelser av det civilrättsliga, varav inget är mer korrekt eller felaktigt än det andra. HFD:s avgörande ifråga kan därför sägas både följa och avvika från civilrätten på samma gång. Anta då att en person som ger sig ut för att bedöma huruvida HFD:s avgörande följer eller avviker från civilrätten oreflekterat tar till utgångspunkt att HD:s praxis är auktoritativ för civilrättens innehåll. För personen ifråga framstår det i så fall som en nödvändig slutsats att HFD:s avgörande avviker från civilrätten. En annan person kanske istället utgår ifrån att HD:s praxis enbart utgör en möjlig tolkning av civilrätten. För denne innebär inte HD:s dom att HFD har avvikit från civilrätten. Detta exempel visar att objektet (det civilrättsliga) inte är något yttre i förhållande till skatterätten, utan något som produceras i skatterätten. Beroende på vilken civilrätt som produceras av bedömarens förförståelse kan det vara möjligt att komma till olika, och ibland diametralt olika, slutsatser avseende skatterättens förhållande till civilrätten.

I avhandlingen knyter jag an till två möjliga förståelser av det civilrättsliga, vilka i den civilrättsliga litteraturen kallas substantialism och funktionalism. Skillnaden mellan dessa förståelser av det civilrättsliga består framförallt i hanterandet av begrepp och rättigheter vid det rättsliga problemlösandet. Den substantialistiska förståelsen har påståtts vara kännetecknande för en kontinental förmögenhetsrättslig tradition. I denna tradition ses begrepp och rättigheter som centrala vid rättsligt problemlösande.[11] Detta innebär inte att varje term eller varje rättighet antas ha en och endast en exakt innebörd, men begreppen och rättigheterna anses fungera såsom sammanhållande länkar i ett system av rättsnormer. Att fråga sig vad ett rättsligt uttryck innebär eller huruvida någon har en viss rättighet bildar en utgångspunkt för det rättsliga problemlösandet. När begreppen och rättigheterna inte ger ledning kan andra redskap tillgripas såsom exempelvis ändamålsresonemang. Dessutom finns det möjlighet att

[10] Jfr Ramberg, Prejudikat som rättskälla i förmögenhetsrätten, 2017, s. 45 som problematiserar vad innebörden av ett prejudikat är: ”Innebär det ett krav att avgörandena är *bindande* för underinstanserna? Eller innebär det att avgörandena ska *beaktas* av underinstanserna? Eller är det endast en referens till att underrätterna *frivilligt kan låta sig inspireras* av Högsta domstolens avgöranden?”. Kursiveringarna förekommer i ursprungskällan.

[11] Se exempelvis illustrationen i Sandstedt, Sakrätten, Norden och europeiseringen: nordisk funktionalism möter kontinental substantialism, 2013, s. 85.

in casu göra undantag från det utfall som tillämpningen av ett begrepp leder till.[12]

Den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga passar väl ihop med de typer av frågor som har diskuterats i den svenska inkomstskatterätten när det gäller förhållandet mellan skatte- och civilrätt. Två framträdande frågor är exempelvis hur skatterätten förhåller sig till civilrättsliga begrepp och hur skatterätten förhåller sig till rättshandlingars civilrättsliga innebörd.[13] I avhandlingen söker jag kritiskt analysera den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext utifrån substantialismens egna utgångspunkter. Jag gör gällande att även med utgångspunkt i substantialismen kan det civilrättsliga i stor utsträckning förstås på olika sätt, emellanåt diametralt olika sätt. Det civilrättsliga kan följaktligen understödja diametralt olika lösningar på de skatterättsliga problemen. Lösningen blir beroende av hur det civilrättsliga förstås. Det är därför inte bara så att civilrättsliga begrepp och rättigheter begränsar antalet möjliga lösningar på skatterättsliga problem; det civilrättsliga begränsar snarare vad som *framstår* såsom möjligt utifrån en viss förförståelse av det civilrättsliga. Att under dessa förhållanden understödja en lösning på ett skatterättsligt problem genom att enbart hänvisa till det civilrättsliga förklarar inte varför lösningen blev som den blev, utan osynliggör snarare varför inte lösningen blev en annan.

I den civilrättsliga litteraturen har den nordiska förmögenhetsrättsliga traditionen sedan ett århundrade tillbaka påståtts vara präglad av en funktionalistisk, snarare än en substantialistisk tanketradition. Funktionalismen kännetecknas av att begrepp och rättigheter inte ses som avgörande för det rättsliga problemlösandet.[14] Detta tar sig bland annat uttryck i att en och samma term ofta tillskrivs olika innebörder i olika civilrättsliga sammanhang.[15] De rättsliga problemen löses var och en för sig utifrån olika intresseavvägningar och konsekvensanalyser, snarare än genom att sorteras in i ett system av begrepp och rättigheter.[16] Begreppen är något

[12] Martinson, SvJT, 2008, s. 670 f. Se även avsnitt 1.5.2 nedan.
[13] Se mer om detta i kapitel 2.
[14] Se bland annat Rakneberg Haug, EPLJ, 2017, s. 236 ff., Martinson, Något om behoven av att underhålla och utveckla den nordiska (funktionalistiska) rättstraditionen, i Festskrift till Göran Millqvist, 2019, s. 461 ff. och Sandstedt, 2013. Se även avsnitt 1.5.6 nedan.
[15] Se avsnitt 1.5.3 nedan.
[16] Martinson, Något om behoven av att underhålla och utveckla den nordiska (funktionalistiska) rättstraditionen, i Festskrift till Göran Millqvist, 2019, s. 468 ff.

som påförs i efterhand. Något *är* alltså inte en gåva, utan något *blir* en gåva i ett specifikt sammanhang. Mot bakgrund av min kritiska analys av den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext söker jag utveckla hur en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext skulle ta sig uttryck istället. Utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga framstår inte frågan om hur skatterätten förhåller sig till civilrättsliga begrepp och rättigheter som särskilt meningsfull. Mer meningsfullt är att fråga sig i vilken utsträckning det är skatterättsligt relevant eller inte att en allmän domstol har dömt (eller eventuellt skulle döma) på ett visst sätt i en viss konflikt mellan vissa specifika subjekt. Denna omständighet måste vägas mot den skatterättsliga relevansen av andra omständigheter. En övergång till en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga leder alltså till att frågan om förhållandet mellan skatte- och civilrätt, såsom den idag uppfattas, upplöses och omformuleras.

Sammanfattningsvis tar avhandlingen sikte på att kritiskt analysera och rekonstruera det civilrättsliga i en svensk inkomstskatterättslig kontext. Jag söker visa att civilrättsliga begrepp och rättigheter inte bara utgör yttre entiteter som en bedömare av en skatterättslig fråga förhåller sig till, utan att det rör sig om något som produceras i skatterätten då bedömaren uttalar sig om förhållandet till det civilrättsliga. De gränser som civilrätten antas uppställa för lösandet av skatterättsliga problem betingas av bedömarens förförståelse av det civilrättsliga. Mot bakgrund av denna kritik söker avhandlingen frigöra sig från denna behandling av det civilrättsliga i en svensk inkomstskatterättslig kontext. Denna frigörelse tjänar uppgiften att avleda fokus från frågan om hur skatterätten förhåller sig till civilrätten för att istället rikta fokus mot frågan om vad olika förståelser av det civilrättsliga *gör* vid det skatterättsliga problemlösandet.

1.2 Exempel på frågeställningar som har diskuterats i inkomstskatterätten avseende förhållandet till det civilrättsliga

1.2.1 Inledning

Något olika typer av frågeställningar har diskuterats i svenska inkomstskatterättsliga rättskällor när det gäller skatterättens förhållande till det civilrättsliga. I avhandlingen gör jag gällande att dessa frågeställningar ankommer på hur det civilrättsliga förstås.[17] Jag tar alltså inte dessa frågeställningar för givna i min avhandling, utan ger mig ut för att ifrågasätta dem. Som Carol Bacchi har uttryckt det behöver ett visst problem inte ses som en självklar utgångspunkt för en studie. Fokus för en studie kan istället riktas in på hur problemet har formulerats i ett visst sammanhang och vilka underliggande antaganden som denna problemformulering bygger på.[18] Det ska framhållas att den uppdelning i olika frågeställningar som jag gör i det följande inte är helt given.[19] Dessutom är det så att de olika typerna av frågeställningar tangerar och överlappar varandra till viss del. På vilket sätt så är fallet utvecklar jag under de olika frågeställningarna.

1.2.2 Civilrättsliga termer och begrepp i skattelagstiftningen

En fråga som har diskuterats i stor utsträckning i den inkomstskatterättsliga litteraturen är hur skatterätten förhåller sig till civilrättsliga begrepp.[20] När IL exempelvis hänvisar till ett svenskt aktiebolag[21] kan det framstå som givet att det är den civilrättsliga associationsformen som har avsetts och inte någon skatterättslig variant. Då varken IL eller dess förarbeten anammat en egen definition kan det tyckas vara logiskt att denna term bör uppfattas på samma sätt som i civilrätten. Tidigare materiellrättsliga undersökningar har också uttryckt att den civilrättsliga

[17] Se avsnitt 1.5.
[18] Jfr Bacchi, Analysing policy - What's the problem represented to be?, 2009, s. x f.
[19] Jfr de sju typer av frågor om förhållandet mellan inkomstskatterätt och civilrätt som uppmärksammas i Bundgaard, Skatteret & civilret - Et bidrag om skatte- og civilrettens interdisciplinære relationer til vidareudvikling af skatterettens almindelige del, 2006, s. 187 ff.
[20] Se närmare i kapitel 2.
[21] Se till exempel 2:17, 23:4 1 st. 1p., 24:4 IL.

klassificeringen av aktiebolag i allmänhet har upprätthållits i HFD:s praxis.[22]

Ett problem som har uppmärksammats är emellertid att civilrättsliga termer inte alltid har en enhetlig innebörd i civilrätten. Gåva utgör ett exempel på detta.[23] En föreställning om att civilrätten är styrande för skatterättstillämpningen klargör inte vilket av de olika civilrättsliga gåvobegreppen som ska användas.[24]

I den skatterättsliga litteraturen har det också påstått att det förekommer civilrättsliga termer, såsom utdelnings- och anställningstermen, som har definierats på ett särskilt skatterättsligt sätt i HFD:s praxis utan att detta har varit föreskrivet i IL eller SAL.[25] Om nu legalitetsprincipens föreskriftskrav anses påfordra följsamhet gentemot civilrättsliga begrepp när det saknas en särskild definition i skattelagstiftningen inställer sig frågan om inte denna tillämpning strider mot föreskriftskravet.

1.2.3 Skatterättens förhållande till civilrättslig bundenhet och giltighet

En annan fråga är huruvida olika anspråk måste vara civilrättsligt bindande för att kunna beskattas eller dras av, samt om olika transaktioner måste vara civilrättsligt giltiga för att få skatterättsliga effekter. Särskilt besvärligt kan detta bli då en transaktion är ogiltig, men parterna agerar som om transaktionen består.[26]

Anta att en artist framför en gratiskonsert men uppmanar sina åhörare att skänka en summa pengar till en organisation som sysslar med välgörande ändamål. Det är inte säkert att någon civilrättslig bundenhet åligger åhörarna att tillmötesgå denna önskan. I vart fall kan det vara oklart. Frågan är om artisten ska inkomstbeskattas för det som åhörarna

[22] Bergström 1978 s. 231 ff.
[23] Se mer nedan avsnitt 3.3.4.
[24] Jfr Bergström, 1978, s. 94 som angav att frågor om sambandet mellan inkomstskatterätt och civilrätt inte kan lösas med en allmän princip om att skatterätten är bunden av eller fristående från civilrätten.
[25] Melz, SN, 2008, s. 225 ff., Gäverth och Möller, SN, 2007, s. 653, Möller, SN, 2011, s. 533, Löfgren, SvSkT, 2001, s. 603 ff., Påhlsson, SN, 2016, s. 116 ff.
[26] Se bland annat Bergström, Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel, 1984 och Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 598 ff.

inbetalar till organisationen.[27] Ett annat exempel är att person A betalar ränta på ett lån för vilket B är ensamt betalningsansvarig. Frågan är i så fall hur den inkomstskatterättsliga avdragsrätten påverkas av att A inte har kunnat krävas på räntan.[28]

Kategorin ”skatterättens förhållande till civilrättslig bundenhet och giltighet” kan på ett sätt sägas ingå i kategorin ”civilrättsliga termer och begrepp i skattelagstiftningen”. Bundenhet och giltighet är nämligen två begrepp. De uppträder förvisso inte som uttryckliga rekvisit i skattelagstiftningen, men kan i den praktiska tillämpningen av skattelagstiftning fungera på liknande sätt som begrepp som uppträder såsom rekvisit i lagtexten.[29]

1.2.4 Utrymmet för civilrättsliga tolkningsprinciper vid tolkningen och tillämpningen av skattelag

Till följd av legalitetsprincipens föreskriftskrav talas det emellanåt om ett analogiförbud på skatteområdet.[30] Något sådant förbud gäller emellertid inte på civilrättens område.[31] Anta att HD tillämpar en viss term analogt på en viss situation. Innebär i så fall skatterättens anknytning till civilrätten att termen också kan tillämpas på denna situation i skatterätten?

Frågan har inte diskuterats i någon större omfattning i skatterättslig doktrin. Vissa uttalanden har dock gjorts i relation till NJA 1997 s. 418 där HD framhöll att vinstutdelningsreglerna i 1975 års ABL kunde tillämpas analogt på utbetalningar till andra än aktieägare. Enligt Melz innebar detta att utbetalningen ingick i ett allmänt, men opreciserat utdelningsbegrepp.

---

[27] Jfr RÅ 1962 ref. 46 (Fader Gunnar-målet). I detta mål hade en präst inte begärt någon ersättning för den undervisning han tillhandahöll. Däremot hade han uppmanat sina åhörare att skänka ett bidrag till en nybildad stiftelse. Ersättningen kom att beskattas som inkomst av tjänst för prästen.

[28] Frågan behandlas i RÅ 1980 1:69.

[29] Med Frändbergs terminologi rör det sig om dogmatiska rättsframställande begrepp och inte om regelkonstituenter (Frändberg, Tidsskrift for Rettsvitenskap, 1985, s. 81 ff.). Se mer om detta nedan i avsnitt 3.3.2.

[30] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 127 och 368, Hultqvist, SN, 2013, s. 15. Jfr Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman, Inkomstskatt - en lärobok i skatterätt 2019, s. 641 ff.

[31] Se till exempel NJA 2013 s. 1174 p. 9. Se också Walin och Herre, Lagen om skuldebrev - en kommentar, www.nj.se/juno, hämtad den 10 februari 2020, del II avsnitt 2: Gåvolagen och dess huvudsakliga innehåll, där de framhåller att GåvoL borde kunna tillämpas analogt på nyttjanderätter och panträtter.

Utbetalningen tillskrevs nämligen i stort sett samma rättsverkningar som utdelning, blott namnet förvägrades.[32] Persson Österman har däremot uttryckt att eftersom vinstutdelningsreglerna tillämpades analogt rörde det sig inte om utdelning i bolagsrättslig mening.[33]

Motsvarande frågor uppkommer även vad gäller andra tolkningsmetoder och principer på civilrättens område. Som exempel kan principen om ansvarsgenombrott och sedvanans inflytande nämnas.

1.2.5 Civilrätt och skattekringgående

En ytterligare typ av fråga är i vilken utsträckning skatterättens anknytning till det civilrättsliga underlättar och/eller motverkar skattekringgående. Jag använder här termen ”skattekringgående” för att inte skriva in mig i den skillnad som ofta görs mellan skattefusk, skatteflykt och skatteplanering. Skillnaderna mellan dessa begrepp beskrivs ofta på följande sätt. Med skattefusk menas ett oriktigt angivande av underlaget för uttag av skatt. Skatteflykt innebär att underlaget är korrekt angivet, men att skatteminskande åtgärder har vidtagits på ett sätt som står i strid med skattelagstiftningens anda. Slutligen tar skatteplanering sikte på skatteminskande åtgärder som är förenliga med skattelagstiftningens anda.[34] Dessa gräns-

---

[32] Melz, Val mellan olika normtyper i rättstillämpningen: RÅ 2004 ref. I som illustration, i Vänbok till Per Anclow, 2004, s. 230.

[33] Persson Österman, Öppen och förtäckt utdelning i två perspektiv, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 371.

[34] Se exempelvis SOU 1989:81, Ny generalklausul mot skatteflykt, s. 39, Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 44 ff. och Svensson, SN, 2011, s. 483 f. Simon-Almendal gör även skillnad mellan skattebrott, förutsedda och icke förutsedda skatteanpassade transaktioner. Distinktionen mellan förutsedda och icke-förutsedda anpassade transaktioner tar sikte på sådana transaktioner som förutsetts eller inte förutsetts i lagstiftningen. En icke-förutsedd transaktion kan vara att se som skatteflykt i den mån transaktionen anses falla under SFL, men behöver inte vara det, se Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 21 ff. Det kan för övrigt noteras att den skillnad som görs mellan skatteplanering, skatteflykt och skattebrott i grova drag kan sägas svara mot den skillnad som görs mellan *tax planning, tax avoidance* och *tax evasion* (se exempelvis Dourado, Intertax, 2015, s. 43 och Cachia, EC Tax review, 2017, s. 258). Ett ytterligare begrepp som i detta sammanhang har kommit att användas genom BEPS-projektet är *aggressive tax planning*. Vad som avses med detta begrepp är inte helt klart och det är möjligt att det används på något olika sätt i olika sammanhang. I Calderón Carrero och Quintas Seara, Intertax, 2016, s. 210 anförs att skiljelinjen mellan *tax planning* och *tax avoidance* inte alltid är klar och att begreppet *aggressive tax planning* används för att täcka in sådana handlingar som kan hänföras till båda dessa kategorier. De anför att ett syfte med detta begrepp också skulle kunna vara att försöka förskjuta gränsen för vad som anses vara ett legitimt handlande hos skattskyldiga (se s. 211). I EU-kommissionen, Aggressive tax planning

dragningar är inte helt oproblematiska. Jag använder uttrycket ”skattekringgående” för att omfatta situationer som kan hänföras till flera av dessa kategorier. Detta innebär inte att jag jämställer all form av skatteplanering med skattekringgående. Termen ”skattekringgåenden” ska nämligen inte förstås såsom syftandes på en uppsättning transaktioner med viss karaktäristika. Jag använder istället denna term för att åsyfta transaktioner som har kommit att förstås såsom skattekringgåenden i en viss social kontext. Vilka dessa transaktioner är kan skilja sig åt från en tid till en annan, samt mellan olika sociala sammanhang.

Inkomstskatterättsligt är det tänkbart att enskilda vidtar transaktioner som uppfyller en viss civilrättslig klassificering, men som inte tjänar något annat syfte än att leda till en förmånligare skattebehandling än vad som hade uppnåtts förutan nämnda transaktioner.[35] Anta till exempel att person A önskar sälja sina aktier till person B. För att undkomma kapitalvinstbeskattning i Sverige låter A göra en underprisöverlåtelse av aktierna till ett nybildat bolag i en annan EU-stat. I sin tur överlåter detta bolag aktierna till B.[36] Exemplet är en förenkling av det upplägg som förekom i det så kallade ”Trebolit-målet” (RÅ 2008 not 169).[37] I målet anförde SKV till stöd för sin sak att A hade garanterat att det nybildade bolaget skulle överlåta aktierna till B, att transaktionerna inte hade inneburit några risker för parterna, samt att det nybildade bolaget inte hade förfogat över aktierna på ett sådant sätt som är förknippat med äganderätt. Enligt HFD kunde det dock inte bortses ifrån att aktierna faktiskt hade sålts till det utländska bolaget i ett mellanled. I den skatterättsliga litteraturen har avgörandet förklarats med att HFD inte ansett sig kunna frångå civilrätten.[38]

---

indicators, Taxation Papers, Working paper No 71, 2017, s. 22 fotnot 2 anförs att termerna ”*aggressive tax planning*” och ”*tax avoidance*” används synonymt. *Aggressive tax planning* har också beskrivits såsom ett utnyttjande av glapp mellan olika jurisdiktioners skattesystem, se 2012/772/EU: Kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering, preambeln p. 2, och Dourado, Intertax, 2015, s. 44. Se även Piantavigna, World Tax Journal, 2017, s. 47 ff. om skillnaden mellan *tax abuse* och *aggressive tax planning*.

[35] Jfr Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman, 2019, s. 647.

[36] Uttagsbeskattningsreglerna för kapitalvinstbeskattade tillgångar som överlåts till utländska bolag gäller inte vid överlåtelser inom EU (53:6 IL). Detta motiveras med intresset av att tillgodose den fria etableringsfriheten, se C-436/00, *X och Y*, EU:C:2002:704, p. 37 och RÅ 2002 not 210.

[37] Domen kommenteras av Samuelson i SN 2009 s. 473 ff.

[38] Burmeister, Verklig innebörd - En studie av inkomstskattepraxis, 2012, s. 128 och Hultqvist, SvSkT, 2009, s. 111. Jfr dock Möller, SN, 2011, s. 532.

En fråga som uppenbarar sig är om några civilrättsliga principer kan användas, eller om civilrätten rentav kan frångås, i syfte att stävja skattekringgående. Detta är vad som har diskuterats i litteraturen när det gäller principen om rättshandlingars verkliga innebörd.[39]

1.2.6 Påverkan från utländsk civilrätt

En fråga som har berörts i högst begränsad utsträckning i den skatterättsliga litteraturen är vilket lands civilrättsordning som ska användas vid tillämpningen av svensk skattelag när en transaktion har gränsöverskridande karaktär.[40] Huruvida ett avtal är underkastat civilrättsordningen i stat A eller stat B kan ha betydelse för vilka verkningar det får. Exempelvis kan ett löfte om remuneratorisk gåva i princip aldrig bli bindande enligt engelsk rätt,[41] vilket alltså ser ut att skilja sig åt från hur utgångspunkten är i Sverige.[42] Om inte parterna har kommit överens om vilken stats civilrättslagstiftning som ska tillämpas kan Rom I-förordningen[43] möjligen vara behjälplig för att avgöra detta.[44] Nästföljande fråga är vilka konsekvenser detta får för skatterätten. Av art. 1.1 2 st. framgår att förordningen ”i synnerhet inte [ska] tillämpas på skattefrågor”. Det skulle dock kunna hävdas att innebörden av detta är att förordningen inte kan tillämpas direkt på skatterättens område, men att dess verkningar ändå kan få betydelse för tillämpningen av skattelag. I så fall utgör skrivelsen i art. 1.1 en tautologi eftersom det tydligt framgår av övriga artiklar att dessa inte har med skatterättsliga frågor att göra.

---

[39] Se till exempel Gäverth, SvSkT, 1996, s. 731 ff., Hultqvist, SN, 2007, s. 696 ff., Burmeister, 2012, Påhlsson, SN, 2016, s. 116 och Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman, 2019, s. 648 ff. Se mer under avsnitt 2.4.10-2.4.13.

[40] Se exempelvis Hultqvist, SN, 2008, s. 625 f.

[41] Detta följer av att något vederlag, så kallat *consideration* inte lämnats för den, se Peel, The law of contract, 2015, s. 88. Genom att uppfylla formkraven för vad som är ett så kallat *deed* kan bindande effekt dock åstadkommas, se s. 181 ff.

[42] Se avsnitt 3.3.4.2.2.

[43] Europaparlamentets och Rådets Förordning (EG) nr 593/2008 av den 17 juni 2008 om tillämplig lag för avtalsförpliktelser L 177/6, se särskilt art. 4–8.

[44] Det kan noteras att Rom I-förordningen är subsidiär i förhållande till andra gemenskapsrättsliga bestämmelser som fastställer lagvalsregler (se artikel 23). Det kan också noteras att när det gäller utomobligatoriska förhållanden är istället Europaparlamentets och Rådets Förordning (EG) nr 864/2008 av den 11 juli 2007 om tillämplig lag för utomobligatoriska förpliktelser (Rom II) tillämplig.

Ett annat exempel på att förhållandet mellan skatte- och civilrätt kan bli problematiskt i en internationell kontext gäller tillämpningen av art. 5.5 i OECD:s modellavtal.[45] Artikeln föreskriver att en person som agerar för ett företags räkning i en annan stat under vissa förutsättningar konstituerar ett fast driftställe för detta företag. Enligt Linus Jacobson kan art. 3.2 medföra att bedömningen av rekvisitet ”för annans räkning” blir beroende av intern civilrätt.[46] Eftersom detta i sin tur kan skilja sig åt mellan olika medlemsstater kan tolkningen av artikel 5.5 sålunda skilja sig åt.

Olika stater kan dessutom förhålla sig på olika sätt till *relationen mellan* skatte- och civilrätt. Som exempel kan nämnas att professionella idrottsutövare inte skattemässigt kan styra intjänade prispengar till ett helägt bolag enligt amerikansk rätt, vilket däremot har ansetts vara möjligt i Sverige.[47]

En anknytande aspekt är hur utländska rättsfigurer ska jämföras med svenska, i den mån en sådan bedömning blir aktuell. Exempelvis kan frågan om vad som är att jämställa med ett svenskt aktiebolag nämnas.[48] En annan, liknande fråga är hur utländska truster förhåller sig till rekvisitet ”utländsk juridisk person” i 6:8 IL, samt hur avkastning eller utbetalning av trustegendom ska beskattas.[49]

Olika civilrättsliga klassificeringar i olika stater, eller olika förhållningssätt till civilrätten riskerar att leda till icke avsedd dubbelbeskattning. Såvitt gäller inkomstbeskattningen skulle detta till exempel kunna bestå i att en idrottsutövares prispengar dels beskattas hos bolaget i Sverige, dels beskattas hos idrottsutövaren personligen i källstaten.

---

[45] OECD:s Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.
[46] Jacobsson, Permanent establishment through related persons - a study on the treatment of related persons under Article 5 of the OECD Model Tax Convention, 2018, s. 225.
[47] Se till exempel Kammarrätten i Göteborg mål nr. 719-11 från den 2010-12-01 där en idrottsinkomst hade beskattats hos bolaget i Sverige, men hos idrottsutövaren personligen i USA. Frågan var om bolaget kunde medges avräkning i Sverige för den skatt som inbetalats i USA. Fler exempel står att finna, se bland annat Kammarrätten i Stockholm mål nr. 4496-02 från 2003-09-05 och Kammarrätten i Stockholm mål nr. 4751-10 från den 2014-01-14. Se också Berglund, Avräkningsmetoden - en skatterättslig studie om undvikande av internationell dubbelbeskattning, 2013, s. 283 f.
[48] Detta har inte minst betydelse vid frågan om vad som är en näringsbetingad andel, se 2:2, 24:32-33 IL och bland annat RÅ 1997 ref. 36, RÅ 2009 ref. 100. Se också prop. 1999/2000:2, Inkomstskattelagen Del 2 s. 21 f. och prop. 2002/03:96, Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar, s. 105.
[49] Se bland annat Kleist, SN Akademisk årsskrift, 2014, s. 3 ff. och Kleist, SN, 2018, s. 36 ff.

1.2.7 Sammanfattande synpunkter

Den kategorisering som jag presenterar ovan tjänar uppgiften att tydligt och översiktligt visa olika typer av frågeställningar som har diskuterats i den svenska inkomstskatterätten när det gäller skatterättens förhållande till det civilrättsliga. Det handlar om att introducera läsaren i hur de problem ser ut som har diskuterats. I avhandlingen söker jag emellertid problematisera dessa frågeställningar i sig. Jag ger mig alltså inte ut för att lösa dem, utan snarare upplösa och omformulera dem.

De typer av frågeställningar som jag redogör för ovan är: civilrättsliga termer och begrepp i skattelagstiftningen, skatterättens förhållande till civilrättslig bundenhet och giltighet, utrymmet för civilrättsliga tolkningsprinciper vid tolkningen och tillämpningen av skattelag, civilrätt och skattekringgående samt påverkan från utländsk civilrätt. Denna kategorisering av frågeställningar ska inte uppfattas som den enda möjliga. Exempelvis skulle principen om rättshandlingars verkliga innebörd lika gärna kunna hänföras till kategorin ”utrymmet för civilrättsliga tolkningsprinciper vid tolkningen och tillämpningen av skattelag” som till kategorin ”civilrätten och skattekringgående”. Inte heller är det självklart att behandla ”skatterättens förhållande till civilrättslig bundenhet och giltighet” som en egen kategori. Civilrättslig bundenhet och giltighet kan nämligen beskrivas som en typ av civilrättsliga begrepp.

1.3 Faktorer som producerar det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext

1.3.1 Inledning

Behandlingen av det civilrättsliga såsom något yttre att förhålla sig till vid inkomstbeskattningen förutsätter en viss förförståelse kring vad det civilrättsliga är. Det civilrättsliga kan i princip förstås och avgränsas på vilket sätt som helst. Ett sätt att begränsa antalet möjliga förståelser är genom att avgränsa det civilrättsliga till det positiva innehållet i rättskällorna och deras inre koherens. På så sätt görs det civilrättsliga till ett positivrättsligt objekt. Det lägger i sin tur en möjlig grund för behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom något yttre i förhållande till skatterätten. I avhandlingen gör jag emellertid gällande att även inom ramarna

för dessa utgångspunkter kan det civilrättsliga förstås och avgränsas på olika, samt emellanåt diametralt olika, sätt. Till följd av detta kan det civilrättsliga understödja diametralt motsatta lösningar på skatterättsliga problem. Närmare bestämt identifierar jag i avhandlingen sju olika faktorer som på detta sätt producerar det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext. Identifierandet av dessa faktorer utgör en del av mitt resultat i kapitel 3. Med förhoppning om att underlätta den fortsatta framställningen avser jag att presentera dessa faktorer redan här. En mer konkret förståelse av faktorerna följer av kapitel 3 där jag visar hur de olika faktorerna är verksamma.

1.3.2 Faktor nr. 1: Oklarheter i rättskälleläran

En första faktor tar sikte på oklarheter i den civilrättsliga rättskälleläran. Att det inte står helt klart vilka de olika rättskällorna är utgör inte någon nyhet.[50] Likaså är det välkänt att det inte råder konsensus kring deras hierarkiska ordning.[51] Förskjutningar i den hierarkiska ordningen kan

[50] Se exempelvis Gunnarsson och Svensson, Genusrättsvetenskap, 2009, s. 157 ff., Sandgren, Tidsskrift for Rettsvitenskap, 2005, s. 651 och Ramberg, Besher, Carlson, Croon, Granmar, Kleist, Leviner och Norée, Rättskällor - en introduktion i kritiskt tänkande, 2018, s. 13. I allmänhet talas det om lagstiftning, förarbeten och prejudicerande rättspraxis såsom rättskällor (se till exempel Peczenik, Vad är rätt? - om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation, 1995, s. 214 f., Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning - en lärobok i allmän rättslära, 1996, s. 321, Bernitz, Vogel, Heuman, Leijonhufvud och Seipel, Finna rätt - juristens källmaterial och arbetsmetoder, 2014, s. 31 f., Lehrberg, Praktisk juridisk metod, 2015, s. 106 och Zetterström, Juridiken och dess arbetssätt - en introduktion, 2017, s. 56 f.). Enligt Lehrberg är detta de enda rättskällorna, om än han framhåller att andra källor kan påverka rättstillämpningen (Lehrberg, 2015, 106 ff.). Strömholm inkluderar däremot även sedvänja och i vissa fall avtal, dock inte doktrin (Strömholm, 1996, s. 318, 321.). Zetterström betraktar även doktrin, sedvänja, handelsbruk och partsbruk såsom rättskällor. Enligt honom är dock inte någon källa absolut bindande för domstolarna, möjligen med undantag för lagstiftningen (Zetterström, 2017, s. 57 f. Jfr Bernitz, Vogel, Heuman, Leijonhufvud och Seipel, 2014, s. 31 ff.). Peczenik poängterar att rättskällebegreppet både är vagt och mångtydigt (Peczenik, 1995, s. 211 f.). Han betraktar desto fler källor såsom rättskällor, bland annat internationella konventioner och myndighetsbeslut (a.a., s. 211 f.).

[51] Enligt Lehrberg har lagstiftningen som utgångspunkt högst prioritet och därefter antagligen rättspraxis (Lehrberg, 2015, 106 ff.). Zetterström tar inte ställning ifråga om förarbetena eller rättspraxis har inbördes högst dignitet (Zetterström, 2017, s. 57 f. Jfr Bernitz, Vogel, Heuman, Leijonhufvud och Seipel, 2014, s. 31 ff.). Peczenik gör skillnad på källor som ska, bör och får beaktas. Bland annat anger han att lag och avtal *ska* beaktas, att rättspraxis och förarbeten *bör* beaktas och att rättslitteraturen *får* beaktas (Peczenik, 1995, s. 214 ff.). En gemensam uppfattning ser ut att vara att lagstiftning ska ges prioritet över andra källor. Se dock nästföljande sida där jag framhåller att det finns exempel på avgöranden som i rättslitteraturen har påståtts avvika från lagstiftningen.

också tänkas ske med tiden.[52] En ytterligare svårighet som kanske inte är lika uppmärksammad är vad som gör en källa till en rättskälla. Tentativt skulle rättskällor kunna avskiljs från andra källor genom sin auktoritativa ställning.[53] Med ”auktoritativ ställning” menas att källan beaktas på grund av sitt ursprung och inte på grund av sitt innehåll.[54] Källan härstammar från en auktoritet.[55] Det ifrågasätts i så fall inte huruvida källan ger uttryck för rättens innehåll, utan källan anses per definition ge uttryck för rättens innehåll. Ofta åberopas lagstiftning på detta sätt. En källa kan alternativt tillmätas betydelse på grund av sin argumentationsstyrka, med vilket förstås att källan anses ge uttryck för civilrätten endast därför att de argument som framförs anses tillräckligt övertygande. På skatteområdet har det påstått att så är fallet med SKV:s allmänna råd och ställningstaganden.[56] Om en källa enbart beaktas i egenskap av sin argumentationsstyrka kan frågas om den borde betraktas som en rättskälla över huvud taget eftersom i princip varje källa skulle kunna beaktas på detta sätt. Emellertid kan frågas om det finns någon källa som enbart åberopas i kraft av sin auktoritativa ställning.[57] Exempel finns nämligen där det har ifrågasatts om HD inte bara frångått förarbeten och tidigare praxis, utan också lagstiftning.[58] Ur ett rättspositivistiskt perspektiv får i så fall antas att HD:s avgörande antingen strider mot den positiva rätten eller att samtliga rättskällor egentligen är semi-auktoritativa på så sätt att deras auktoritativa ställning bara är presumtiv och att de skulle kunna bortses ifrån om tillräckliga skäl anses föreligga.[59]

---

[52] Ramberg, 2017, s. 328 ff.

[53] Se exempelvis Strömholm, 1996, s. 318 som uttrycker att rättskällebegreppet kan avskiljas genom auktoritativa informationskällor. Detta utesluter doktrin från rättskällebegreppet.

[54] Givetvis måste källan ha ett innehåll som är relevant för (det vill säga är tillämplig på) den aktuella frågan, men någon annan prövning görs inte av källans innehåll. Någon prövning görs exempelvis inte av om källans innehåll är moraliskt eller sakligt övertygande.

[55] Jfr Peczenik, 1995, s. 208 om auktoritetsskäl.

[56] Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman, 2019, s. 632 f.

[57] Enligt Ramberg har prejudikat i Sverige en svagt bindande verkan. Med detta förstås att en domare får avvika från ett prejudikat om (och endast om) det enligt dennes bedömning finns ett undantag som motiverar en avvikelse, se Ramberg, 2017, s. 59. Se också Sandgren, Tidsskrift for Rettsvitenskap, 2005, s. 654 som framför att ”alla rättskällor har *argumentationens halt* som yttersta grund för sin auktoritet”. Enligt honom måste hänsyn alltid tas till den sakliga tyngden i argumentationen, vid sidan av den formella auktoriteten.

[58] Svensson, SvJT, 2016, s. 68 ff.

[59] Jfr den syn på förarbetenas ställning som kommer till uttryck i Melz, SN, 1992, s. 615: ”Enligt min uppfattning måste inte förarbetsuttalanden *alltid* följas, men deras auktoritet

Zetterström framhåller att allt underlag som används för att stödja juristers påståenden om gällande rätt utgör rättskällor.[60] I linje med detta framhåller Bernitz med flera att rättslitteraturen utgör en rättskälla, trots att rättslitteraturen enligt deras mening endast får betydelse i kraft av sin övertygandeförmåga.[61] Enligt Lehrberg leder detta emellertid till avgränsningsproblem ifråga om vad som skiljer en källa från en rättskälla.[62] Samtidigt anför han att även om vissa källor har en auktoritativ status (lagstiftning, rättspraxis och förarbeten) så är inte en domstol absolut bunden av dem.[63] Det kan frågas om inte detta innebär att den auktoritativa ställningen förtas. Enligt Peczenik är så inte fallet eftersom den auktoritativa ställningen bara gäller *prima facie*, det vill säga så länge inte övervägande skäl talar för något annat.[64]

När övervägande skäl föreligger är en bedömningsfråga. I princip skulle övervägande skäl kunna föreligga i vilken situation som helst – det ankommer på bedömaren. Det innebär i så fall att en domstol i princip aldrig är absolut bunden av någon källa i något sammanhang. I sin tur kan frågas om inte detta upplöser förståelsen av rätt såsom det positiva innehållet i de auktoritativa källorna.[65] Det kan i detta sammanhang knytas an

---

innebär ett beaktande som är större än vad som enbart tyngden i den framförda argumentationen motiverar."

[60] Zetterström, 2017, s. 56.

[61] Bernitz, Vogel, Heuman, Leijonhufvud och Seipel, 2014, s. 32 f.

[62] Lehrberg, 2015, s. 109.

[63] A.a., s. 106.

[64] Peczenik, 1995, s. 219 f.

[65] Jfr Simmonds, Juridiska principfrågor - Rättvisa, gällande rätt och rättigheter, 1989s. 109 f. Ronald Dworkin synes ha löst detta problem så att rätten inte bara består av regler utan också av principer. Som exempel nämner han bland annat rättsfallet Riggs vs Palmer, vilket handlade om huruvida den som mördat en testator skulle utfå sitt arv i egenskap av testamentstagare. Domstolen kom fram till att så inte var fallet trots att lagstiftningen otvetydigt utpekade vederbörande såsom rättmätig arvtagare. Enligt Dworkin handlar inte detta rättsfall om en konflikt mellan en lagregel och en princip utan om en konflikt mellan principer; mellan principen att ingen ska skörda vinning av egen orätt och principen att lagstiftning ska följas (Dworkin, Taking rights seriously, 1977, s. 22 ff.). Inte heller enligt Dworkins teori är dock någon källa (inte ens lagstiftningen) absolut bindande, varför det kan frågas om inte problemet med vad rätten består i kvarstår. Enligt Dworkin identifieras dock inte gällande rätt genom härkomst (genom att uttryckas i rättskällor), utan genom sitt innehåll (jfr den läsning av Dworkin som görs i Simmonds, 1989, s. 107 f.). En princip utgör en rättsprincip om den är del av den mest välgrundade rättsteorin som kan tänkas för att förklara och rättfärdiga etablerade rättsregler och institutioner såsom ett koherent system (se Dworkin, Law's empire, 1986, s. 225 ff., framförallt s. 238-240). Detta gör dock inte rätten mer bestämd i den meningen att rätten antas tillhandahålla bestämda svar. Idén om den mest välgrundade rättsteorin utgör ett förhållningssätt snarare än en beskrivning av något som är.

till det problem som jag omnämnde i inledningsavsnittet, nämligen att HFD avgör en kvalificeringsfråga som därefter behandlas av HD med motsatt utfall. Frågan om detta innebär att HFD har avvikit från civilrätten eller inte ankommer på om HD:s praxis ses auktoritativ, som semi-auktoritativ eller inte som auktoritativ alls för civilrättens innehåll.

Att rättskälleläran inte är helt fixerad och att det finns visst tolkningsutrymme är förvisso inte bara något negativt eftersom det öppnar upp för viss flexibilitet i rättsskapandet.[66] Emellertid problematiserar det behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom något *yttre* i förhållande till skatterätten. Om två olika bedömare av skatterättsliga frågor utgår ifrån två olika rättskälleläror i bestämmandet av det civilrättsliga står det klart att bedömarna inte bara förhåller sig till något utomstående utan samtidigt skapar detta något.

1.3.3 Faktor nr. 2: Civilrättens innehåll kan vara oklart

En andra faktor som problematiserar inramningen av det civilrättsliga såsom en entitet att förhålla sig till vid beskattningen är att civilrätten kan vara oklar. Även med utgångspunkt i att det finns en fast rättskälleläre är det inte säkert att svaret på en rättslig frågeställning nödvändigtvis följer av rättskällorna. Att det krävs en tolkning av olika källor för att fastställa det civilrättsliga innebär att det civilrättsliga inte bara utgör ett yttre faktum att förhålla sig till i skatterätten, utan att det civilrättsliga i mer eller mindre utsträckning måste konstrueras i skatterätten.

Förvisso har olika tolkningsmetoder formulerats i den rättsvetenskapliga litteraturen, såsom subjektiv, objektiv och teleologisk tolkningsmetod,[67] men det är inte säkert att dessa leder till samma resultat för olika bedömare i olika kontexter.[68] Timothy Endicott har framfört att lagen ofta tolkas med hänvisning till dess syften. Dessa syften är dock ofta vaga,

---

[66] Jfr Sandgren, Tidsskrift for Rettsvitenskap, 2005, s. 648 ff. som argumenterar för att rättsdogmatiken inte alls är så dogmatisk som namnet antyder.
[67] Se till exempel Zetterström, 2017, s. 87 ff.
[68] Som ett exempel från skatteområdet som visar hur skatteregelverket kan tolkas på olika sätt kan det hänvisas till de olika bedömningar som görs i Tjernberg, SN, 2012, s. 371 ff., Påhlsson, SN, 2014, s. 560 f. och Rydin, SN, 2012, s. 167 ff. av om HFD hållit sig innanför lagens ramar eller inte i HFD 2011 ref. 79.

vilket medför att denna tolkningsmetod i sig är vag.[69] Någon absolut hierarki mellan tolkningsmetoderna förekommer inte heller.[70] Enligt den rättspositivistiska traditionen medför detta dock inte att lagen alltid är obestämd. Hart har framfört att detta ankommer på hur öppet språket är, vilket i sin tur föranlett honom att göra skillnad mellan typfall och gränsfall.[71] Enligt Endicott är dock även denna skiljelinje vag. Det finns enligt honom inte någon skarp gräns mellan typfall och gränsfall.[72]

Emellanåt framhävs att lagregler bör tolkas utifrån deras systematiska sammanhang (så att regelverket bildar en koherent enhet). Detta förespråkas bland annat av Aleksander Peczenik.[73] Det kan dock frågas vad detta systematiska sammanhang närmare bestämt skulle bestå i. Å ena sidan skulle kunna tänkas att det är begreppsbildningen som ska vara koherent (det vill säga att samma termer ska betyda samma sak i olika rättsliga sammanhang).[74] Å andra sidan skulle kunna tänkas att det är reglernas bakomliggande principer och syften som ska vara koherenta.[75] En annan fråga är om koherensen ska gälla för rättssystemet i stort eller bara lokalt inom olika rättsområden.[76]

Innebörden och förekomsten av systematisk lagtolkning på inkomstskatteområdet har diskuterats av Mats Tjernberg i en monografi från 2018.[77] Han framhåller att skatterättslig metod ut på att studera de hierarkiskt ordnade rättskällorna. Ibland står svaret på frågan att söka i dessa källor, men ibland inte. Han instämmer därför i att en skillnad kan göras mellan enkla och svåra fall.[78] För att fastställa vad en viss lagregel innebär uttrycker han att den aktuella lagregeln bör läsas i sitt systematiska sammanhang. Enligt Tjernberg tar det systematiska sammanhanget sikte på den aktuella lagregelns relation till andra lagregler. Den systematiska

[69] Endicott, Vagueness and Law, i Vagueness - A Guide. Logic, Epistemology, and the Unity of Science, 2011, s. 179 f.
[70] Jfr Lindblom, Lagtolkning eller rättstillämpning? Kommentar till ett rättsfall (NJA 1980 s. 743), i Festskrift till Lars Welamson, 1988, s. 437 ff.
[71] Hart, The concept of law, 2012, s. 124 ff.
[72] Endicott, Vagueness in law, 2000, s. 57 ff.
[73] Peczenik, 1995, s. 280.
[74] Se exempelvis Hultqvist, SN, 2007, s. 697.
[75] Gunnarsson, Skatterättvisa, 1995, 24 ff. Se också Dworkin, Law's empire, 1986, s. 19 f. om koherens mellan principer.
[76] Tuori, Ratio and Voluntas: the tension between reason and will in law, 2011, s. 145 ff.
[77] Tjernberg, SN, 2016, s. 167 ff. och Tjernberg, Skatterättslig tolkning, 2018, s. 40 ff.
[78] Tjernberg, SN, 2016, s. 168.

kontexten bör vidare vara väsentligt mer avgränsad än till inkomstskattelagen i sin helhet.[79] Vad som bör beaktas är den aktuella paragrafens stycke, närliggande paragrafer och det kapitel som paragrafen ingår i.[80] Hur kontexten ska avgränsas är dock en svår fråga som utifrån denna tolkningsmodell kan få avgörande betydelse för lösningens utfall.

1.3.4 Faktor nr. 3: Civilrättsligt irrelevanta frågor

En tredje faktor som problematiserar behandlingen av civilrättsliga begrepp såsom yttre entiteter är att de kvalificeringsfrågor som uppstår i skatterätten inte nödvändigtvis är civilrättsligt relevanta och att det kan vara svårt att avgöra huruvida så är fallet eller om civilrätten bara är oklar. Denna faktor skiljer sig åt från faktor nr. 2 på följande sätt. Faktor nr. 2 utgår ifrån att en viss fråga, till exempel vad en viss term innebär, är civilrättsligt relevant men att svaret på denna fråga kan vara oklart. Faktor nr. 3 innebär däremot att en viss fråga inte är civilrättsligt relevant över huvud taget, men att den i skatterätten ändå behandlas som om den vore civilrättsligt relevant. Vidare innebär faktor nr. 3 att det kan vara svårt att avgöra huruvida en fråga är civilrättsligt irrelevant eller oklar. Ta exempelvis frågan om underkursen på en nollkupongobligation ska anses som ränta eller inte.[81] Frågan har varit uppe till bedömning i skatterättspraxis,[82] men det är inte säkert att frågan är relevant att ta ställning till i civilrätten.[83] I så fall skulle det kunna hävdas att frågan över huvud taget inte är civilrättslig och att det följaktligen inte finns något korresponderande civilrättsligt begrepp. Det är emellertid inte helt enkelt att avgöra huruvida frågan är civilrättsligt irrelevant eller om den bara är civilrättsligt oklar.

[79] A.a., s. 179.
[80] A.a., s. 183.
[81] Se nedan avsnitt 3.3.3.1.
[82] Se bland annat RÅ 1997 ref. 44.
[83] Se mer nedan avsnitt 3.3.3.2.

1.3.5 Faktor nr. 4: Begrepps och rättigheters kontextuella innebörd i civilrätten

En fjärde faktor består i att många begrepp uppfattas kontextuellt i civilrätten. Som jag visar nedan har exempelvis termen ”gåva” tillskrivits olika innebörd av HD i olika sammanhang.[84] Frågan om vad en gåva är har i dessa fall inte ansetts vara avgörande för att lösa de civilrättsliga konflikterna. I fokus står snarare en avvägning mellan olika intressen, en bedömning av konsekvenserna av olika lösningsalternativ och ett antagande om funktionerna bakom den reglering som är uppe till bedömning. Utrymmet för dessa hänsynstaganden har inte ansetts vara begränsat av någon begreppsfråga. Frågan om vad nämnda termer innebär förefaller alltså inte vara så relevant för det civilrättsliga problemlösandet. I denna mening kan faktor nr. 4 påminna om faktor nr. 3. Det finns dock en tydlig skillnad mellan dessa faktorer som är viktig att framhålla. Anta att en fråga som uppkommer i skatterätten är huruvida underkursen på en nollkupongobligation ska anses som ränta eller inte. Anta vidare att denna fråga besvaras både jakande och nekande i olika civilrättsliga sammanhang. Hur bestämningen av denna term görs i ett visst civilrättsligt sammanhang är med andra ord inte avgörande för dess bestämning i andra civilrättsliga sammanhang. Situationen är emellertid en annan om det i civilrätten över huvud taget inte är relevant att ta ställning till huruvida underkursen på en nollkupongobligation ska anses som ränta eller inte. I så fall besvaras inte frågan med både ett jakande och nekande; frågan besvaras inte alls (det är en icke-fråga). Det är detta som utmärker faktor nr. 3.

Den kontextuella förståelsen av begrepp gör det problematiskt att i en skatterättslig kontext behandla civilrättsliga begrepp såsom sammanhållna entiteter. Dessutom finns det en risk att en person som uttalar sig om skatterättens förhållande till civilrättsliga begrepp inte uppmärksammar att en term tillskrivs olika innebörder i olika civilrättsliga sammanhang. Utifrån dennes förförståelse av det civilrättsliga kan den civilrättsliga innebörden hos en viss term därför framstå som självklar, trots att så inte är fallet.

Den kontextuella förståelsen av termer i civilrätten skulle kunna hantera på två olika sätt utifrån föreställningen om att civilrättsliga termer

[84] Se avsnitt 3.3.4.2.2 och 3.3.4.2.3.

som utgångspunkt bör definieras på samma sätt i skatterätten som i civilrätten. Ett första alternativ skulle vara att anta att det finns vissa gemensamma nämnare hos de olika gåvobegreppen och att det endast är dessa gemensamma nämnare som blir styrande för skatterätten. Frågan är i så fall vilka dessa gemensamma nämnare är. Ett andra alternativ skulle vara att anta att skattelagstiftningen endast knyter an till ett av de olika civilrättsliga gåvobegreppen. I så fall är frågan vilket av de olika begreppen som skattelagstiftningen knyter an till och hur detta kan fastställas. Beroende på hur den kontextuella förståelsen av civilrättsliga termer hanteras i skatterätten kan det tänkas att helt olika slutsatser nås avseende termernas civilrättsliga innebörd.

1.3.6 Faktor nr. 5: Svårigheter med civilrättsliga analogislut

En femte faktor består i att förekomsten av analogislut kan göra det svårt att fastställa vad ett civilrättsligt begrepp är. Anta att ett begrepp har tillämpats analogt på en viss situation i civilrätten. Ska den analoga tillämpningen då anses medföra att situationen ifråga täcks av det civilrättsliga begreppet eller ska analogislutet tas till intäkt för att situationen egentligen inte täcks av det civilrättsliga begreppet, låt vara att regeln utsträcktes till situationen ifråga? En bedömare av en skatterättslig fråga som utgår ifrån att civilrättsliga analogislut inkluderas i civilrättsliga begrepps betydelseområde kommer att göra en helt annan inramning av det civilrättsliga än en bedömare som utgår ifrån att civilrättsliga analogislut exkluderas från civilrättsliga begrepps betydelseområde.

Frågan försvåras ytterligare av att det kan vara svårt att fastställa huruvida ett begrepp över huvud taget har tillämpats direkt eller analogt. Eftersom legalitetsprincipens föreskriftskrav inte har samma ställning på civilrättsområdet som på skatteområdet[85] finns det inte något absolut behov för de allmänna domstolarna att tydligt ange huruvida en regel har tillämpats direkt eller analogt.[86] Detta väcker frågan om vad ett analogislut är. Måste en allmän domstol själv ange att det rör sig om ett analogislut för att det ska vara ett analogislut? En följdfråga är i så fall om det nöd-

[85] Se 2:10 2 st. RF.

[86] Givetvis finns det dock exempel på avgöranden där HD explicit diskuterar utrymmet för analog tillämpning (se exempelvis NJA 1995 s. 742 och NJA 1997 s. 418).

vändigtvis rör sig om ett analogislut bara för att en allmän domstol anger att det rör sig om ett analogislut.

1.3.7 Faktor nr. 6: Formella och materiella läsningar av civilrättsliga lagregler

En sjätte faktor består i att förståelsen av vad ett civilrättsligt begrepp är kan skilja sig åt beroende på hur civilrättslig lagstiftning läses. Anta exempelvis att en lagregel anger att en fordran som inte löper med ränta, men där storleken på kapitalbeloppet har justerats för den uteblivna räntan, ska neddiskonteras med en viss tänkt årlig avkastning vid tillämpningen av ett visst regelverk.[87] En fråga som kan ställas är huruvida övervärdet i kapitalbeloppet utgör ränta eller inte enligt denna regel. Sett till regelns språkliga utformning rör det sig inte om ränta (regeln gäller ju enligt sin lydelse för en fordran som löper utan ränta). Detta bygger på en formell läsning av regeln. Om större vikt istället läggs vid de civilrättsliga effekterna kan denna regel emellertid tas till intäkt för att det inte spelar någon roll att någon uttrycklig ränta inte utgår på fordringen. I materiellt hänseende hanteras nämligen övervärdet i kapitalbeloppet på samma sätt. Anta nu att en förvaltningsdomstol i ett skattemål kommer fram till att övervärdet ska anses som ränta (eller att det inte ska anses som ränta). Bygger detta ställningstagande på civilrätten eller inte? Svaret är både ja och nej. Det beror helt enkelt på hur civilrättslig lagstiftning läses. Det bör framhållas att denna faktor skiljer sig åt från faktorn att civilrätten kan vara oklar och tolkas på olika sätt. I nämnda exempel med kapitalfordringen är det inte oklart vad civilrätten leder till. Det är alltså inte fråga om olika tolkningar av den civilrättsliga regeln, utan snarare av uttrycket ”civilrättsliga begrepp”.

1.3.8 Faktor nr. 7: Civilrätten som metod eller utfall

En sjunde faktor består i att det civilrättsliga kan förstås som en metod, snarare än som ett utfall vid en rättslig prövning. Anta att HFD i ett visst mål har tolkat ett avtal och kommit fram till en klassificering av detta avtal som skiljer sig åt från vad HD senare kommer fram till. En person som

[87] Jag återkommer till detta problem i avsnitt 3.3.3.

ger sig ut för att analysera huruvida denna HFD-dom följer eller avviker från civilrätten och som fokuserar på utfallet av klassificeringen skulle komma till slutsatsen att domen avviker från civilrätten (givet att HD:s klassificering betraktas såsom auktoritativ för civilrättens innehåll). Hade personen emellertid tittat på HFD:s tillvägagångssätt vid tolkningen, snarare än på utfallet av klassificeringen, hade slutsatsen kunnat bli den motsatta. Beroende på om det civilrättsliga ses som ett utfall eller som en metod skulle det alltså vara möjligt att komma till olika slutsatser avseende skatterättens förhållande till det civilrättsliga.

Vidare kan det frågas vad en civilrättslig metod skulle vara. Är det enbart det förhållandet att HFD har tittat på ett avtal och satt en etikett på det? Eller måste granskningen av avtalet ske på visst sätt? Måste etiketterandet ske mot bakgrund av vissa principer? Om nu den civilrättsliga metoden skulle bestå i att låta ändamålen bakom olika civilrättsliga regler styra klassificerandet inställer sig frågan om det är tillräckligt att HFD låter klassificerandet ankomma på ändamålen bakom den tillämpliga skatteregeln för att tillvägagångssättet ska anses ha varit civilrättsligt. Eller måste HFD se till ändamålen hos en civilrättslig regel och i så fall vilken? Beroende på hur dessa frågor besvaras är det möjligt att komma till diametralt motsatta slutsatser avseende skatterättens förhållande till det civilrättsliga såsom en metod.

1.3.9 Sammanfattning

Sammanfattningsvis gör jag alltså gällande att sju faktorer problematiserar behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. Faktorerna visar i vilka avseenden det civilrättsliga produceras i inkomstskatterätten. Det rör sig om följande:

1. Oklarheter i rättskälleläran
2. Civilrättens innehåll kan vara oklart
3. Civilrättsligt irrelevanta frågor
4. Begrepps och rättigheters kontextuella innebörd i civilrätten
5. Svårigheter med civilrättsliga analogislut
6. Formella och materiella läsningar av civilrättsliga lagregler
7. Civilrätten som metod eller utfall

1.4 Vad som undersöks och inte undersöks

1.4.1 Syfte

I svensk inkomstskatterätt framställs civilrättsliga begrepp och rättigheter som något yttre i förhållande till skatterätten. Denna civilrätt påstås också ofta begränsa vilka lösningar som är möjliga på skatterättsliga problem. Min avhandling syftar till att kritiskt analysera och rekonstruera denna förståelse av det civilrättsliga i en svensk inkomstskatterättslig kontext.

Vad menas då med ”kritiskt analysera”? Jag gör gällande att behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen passar väl ihop med det som i den civilrättsliga litteraturen kallas för en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga.[88] I avhandlingen söker jag kritiskt analysera denna förståelse utifrån dess egna utgångspunkter.[89] Jag söker visa att det civilrättsliga, även med utgångspunkt i nämnda förhållningssätt, kan förstås och avgränsas på diametralt olika sätt vid lösandet av skatterättsliga problem. De gränser som denna civilrätt antas uppställa för skatterätten är därför något som produceras *i* skatterätten snarare än hos en yttre civilrätt. Att under dessa förhållanden enbart hänvisa till ett civilrättsligt begrepp för att lösa ett skatterättsligt problem förklarar inte varför lösningen blev som den blev. Hänvisningen osynliggör varför inte lösningen blev en annan.[90]

I syftet ingår också att utveckla hur det skulle vara möjligt att frigöra sig från den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext. Detta försök till frigörelse är vad jag kallar ”rekonstruktion”. Med ”rekonstruera” menar jag ”skapa på ett nytt sätt” (inte att återskapa). Det som ska rekonstrueras är förståelsen av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext. Rekonstruktionen företas utifrån det som i den civilrättsliga litteraturen kallas för en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga.[91] Denna förståelse innebär att civilrättsligt problemlösande ses som en fråga om intresseavvägningar och konsekvensanalyser. Begreppsbestämningar spelar en undanskymd roll. Civilrättsliga begrepp och rättigheter behandlas då inte som några yttre entiteter att förhålla sig

[88] Se avsnitt 1.5.2 om substantialism.
[89] Det rör sig om en form av immanent kritik, se avsnitt 1.6.3.
[90] Se närmare om detta i avsnitt 1.7.
[91] Se avsnitt 1.5.3 om funktionalism.

till vid beskattningen. En del av min rekonstruktion består också i att adressera viss kritik som skulle kunna riktas mot den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext. Närmare bestämt handlar det om en kritik utifrån legalitetsprincipens föreskriftskrav, förutsebarhet och minskandet av godtycket i rättstillämpningen. I inkomstskatterättsliga rättskällor har dessa värden nämligen påstått motivera skatterättens anknytning till civilrättsliga begrepp och rättigheter. Det finns därför anledning att ta upp och bemöta denna kritik inom ramen för rekonstruktionen.

1.4.2 Avgränsningar

I detta avsnitt behandlas ett par alternativa forskningsansatser som har avfärdats, samt motiven till varför de har avfärdats. Avgränsandet av forskningsansatsen skulle delvis kunna behandlas som en metodfråga eftersom det har betydelse för resultaten.[92] Eftersom avgränsandet emellertid bidrar till att förklara den ansats som efterföljs (genom att visa vad denna ansats inte är) har jag valt att placera avsnittet i direkt anslutning till syftesformuleringen.

Till att börja med avgränsar jag bort andra skatteområden än inkomstskatteområdet. Detta framgår av avhandlingens syftesformulering (liksom av dess titel), men förtjänar ändå att framhållas av tydlighetsskäl. Då mitt intresse riktar sig mot hur det civilrättsliga framställs i skatterätten är det relevant att jag fokuserar på inkomstbeskattningen eftersom frågan om förhållandet mellan skatte- och civilrätt har behandlats i stor utsträckning på detta område.[93] Med termen ”skatterätt” ska därför inte förstås något annat än just inkomstskatterätt. Som jag återkommer till längre ner i detta avsnitt kan min studie dock vara användbar även utanför inkomstskatteområdet.

Det bör framhållas att mitt syfte med avhandlingen inte är att fastställa gällande rätt i positivrättslig mening. Det jag intresserar mig för är hur det *talas om* det civilrättsliga, det vill säga hur det civilrättsliga formas i ett visst sammanhang och vilka konsekvenser detta får. Snarare än att fråga mig:

---

[92] Jfr Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer - Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, 1995, s. 21 om att valet av forskningsansats påverkar forskningsresultaten.
[93] Se nedan kapitel 2.

”Hur förhåller sig skatterätten till civilrätten?” frågar jag mig: ”Om vi talar och tänker kring det civilrättsliga på det här sättet vid lösandet av skatterättsliga problem, vad händer då? Och om vi istället talar och tänker kring det civilrättsliga på det här sättet vid lösandet av skatterättsliga problem, vad händer då?”. Positivrättsliga studier i förhållandet mellan skatte- och civilrätt har förekommit i stor utsträckning tidigare.[94] Den typen av studie förutsätter en viss förförståelse kring vad det civilrättsliga är, vilket är just det som jag önskar problematisera. En invändning som möjligen kan riktas från rättspositivistiskt håll mot denna ansats har att göra med dess relevans. Jag återkommer till detta i avsnitt 1.7.

Jag undersöker inte hur skatterätten kan tänkas påverka civilrätten[95] eller hur det skatterättsliga ramas in i en civilrättslig kontext. Däremot uppmärksammar jag situationer då skatterätten har underbyggts med stöd av en civilrätt som i sig har underbyggts med stöd av skatterätten. I så fall rör det sig nämligen om ett cirkelresonemang.

Vidare avgränsar jag bort rättskällor som uttalar sig om innehållet i utländsk skatteråtträtt. Med ”rättskällor som uttalar sig om innehållet utländsk skatterätt” menar jag utländsk lagstiftning, utländsk praxis, utländska förarbeten och doktrinuttalanden som tar sikte på innehållet i utländsk skatterätt. Förvisso skulle det vara möjligt att undersöka hur det civilrättsliga konstrueras i sådana källor också. En sådan studie skulle kunna inspirera till förståelser av det civilrättsliga som kanske vore gångbara även för svenska förhållanden. Detta ger dock upphov till flera metodologiska svårigheter. Det är nämligen möjligt att förhållandet diskuteras utifrån helt andra premisser som kan vara svåra för mig att känna till. Det som jag är intresserad av att granska är påståenden om det svenska förhållandet mellan skatte- och civilrätt. Att undersöka hur det civilrättsliga konstrueras i rättskällor som uttalar sig om utländsk skatterätt skulle därför utgöra en besvärlig omväg för att uppnå avhandlingens syfte.

---

[94] Se avsnitt 1.8 och kapitel 2.

[95] Endast i begränsad utsträckning förekommer studier i skatterättens betydelse för civilrätten. Se bland annat Ljungman, Om skattefordran och skatterestitution, 1947, Mutén, Skatterättsliga förutsättningar för civilrättsliga avtal - en probleminventering, i Rättsvetenskapliga studier ägnade minnet av Phillips Hult, 1960, s. 469 ff., Öberg, Mervärdesbeskattning vid obestånd, 2001 och Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 609 ff. Se också Larsson och Morgell, Skatteverket som borgenär, 2016.

Jag ger mig inte heller in för att undersöka utländsk civilrätt. Notera dock att jag vid min undersökning av hur det civilrättsliga framställs i svenska inkomstskatterättsliga rättskällor inkluderar uttalanden om hur utländsk civilrätt ska/borde hanteras i svensk inkomstskatterätt.[96] Det kan exempelvis handla om uttalanden kring hur utländska associationsformer borde hanteras vid beskattningen.[97] Jag undersöker dock inte utländsk civilrätt i sig. En sådan studie ligger utanför den inriktning som jag har valt för avhandlingen. Den studie som jag genomför är dessutom så pass omfattande att det enligt min bedömning inte finns utrymme för att också undersöka utländsk civilrätt.

Vidare företar jag inte någon analys av hur det civilrättsliga framställs i EU-rättsliga rättskällor. Med ”EU-rättsliga rättskällor” menar jag EU:s rättsakter, EU-domstolens avgöranden och doktrin som uttalar sig om EU-rättens innehåll. Den direkta beskattningen är än så länge främst en nationell angelägenhet. Det betyder inte att EU-rätten saknar betydelse för inkomstskatterätten. Av EU-domstolens praxis följer inte minst att intern inkomstskatterätt kan strida mot EU-rättens fyra friheter.[98] Dessutom finns flera EU-direktiv på inkomstskatteområdet.[99] När det exempelvis gäller moder/dotterbolagsdirektivet kan olika frågor om förhållandet till det civilrättsliga uppstå, såsom hur begreppet utdelning ska förstås.[100]

---

[96] Min undersökning av hur det civilrättsliga framställs i svenska inkomstskatterättsliga rättskällor återfinns i kapitel 2. I avsnitt 1.6.2 redogör jag för den metod som jag använder mig av i denna del av undersökningen.

[97] För andra exempel på frågor om utländsk civilrätt i en svensk inkomstskatterättslig kontext se avsnitt 1.2.6.

[98] Se bland annat dom av den 28 januari 1986, Avoir Fiscal, C-270/83, EU:C:1986:37, p. 23-24 och dom av den 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, p. 21.

[99] Se bland annat rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater, rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan, rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG, samt rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

[100] Se Helminen, The dividend concept in international tax law - dividend payments between corporate entities, 1999, s. 67 ff., samt rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november

Utöver EU-direktivens och de fyra friheternas betydelse är det möjligt att peka på åtskilliga initiativ som talar för att EU-rättens inflytande på inkomstskatteområdet för närvarande ökar.[101] Jag har emellertid valt att koncentrera mig på svenska nationella rättskällor eftersom det framförallt är här som förhållandet till det civilrättsliga har behandlats inom ramen för svensk inkomstskatterätt. Detta material är i sig tillräckligt omfattande för den typ av studie som jag vill företa.

En intressant fråga att undersöka är vilken betydelse EU-rättens (till synes tilltagande) inflytande på den direkta beskattningens område får för förhållandet mellan nationell inkomstskatterätt och civilrätt. Enligt min mening finns det skäl att fråga sig om inte EU-rättens inflytande påfordrar en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga. På det harmoniserade mervärdesskatteområdet verkar civilrättsliga begrepp nämligen inte tillmätas någon betydelse vid tolkningen av termer som förekommer i mervärdesskattedirektivet.[102] Detta följer av att nationell civilrätt inte är harmoniserad och att en anknytning till civilrättsliga begrepp därför motverkar syftet att harmonisera skattelagstiftningen. EU-domstolen framhåller själv detta i målet SAFE.[103] Enligt Stefan Olsson verkar EU-domstolen i detta mål utgå ifrån att en äganderättsövergång enligt nationell civilrätt inte alltid medför en faktisk rätt att förfoga över egendomen. Han framhåller att enligt den funktionella rättssyn som i Sverige utgör ett arv från rättsrealismen ses emellertid inte äganderätt som något som övergår vid en fast tidpunkt, utan successivt i samband med att förvärvarens rätt till tillgången stärks. De ekonomiska kännetecken som EU-domstolen

---

2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

[101] Ett exempel är EU-kommissionens användande av statsstödsreglerna för att motverka skattekonkurrens och aggressiv skatteplanering, se bland annat T-636/16 – Starbucks and Starbucks Manufacturing Emea v Commission. Ett annat exempel är EU-kommissionens förslag om gemensamma regler för beskattningen av den digitala ekonomin, se Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy, COM(2018) 146 final. Vidare har EU-kommissionen lämnat förslag om en förändrad beslutsprocess avseende EU:s skattepolitik med en gradvis övergång från kravet på enhällighet bland EU-länderna till ett krav på kvalificerad majoritet inom ramen för det ordinarie lagstiftningsförfarandet, se Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy, COM(2019) 8 final.

[102] Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

[103] Se dom av den 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, p. 7–9.

fäster vikt vid behöver därför inte skilja sig från vad som i svensk rätt anses kännetecknа en äganderättsövergång.[104] Enligt min mening skulle EU-rättens betydelse för förståelsen av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext kunna bli föremål för ingående forskningsinsatser.[105] Jag är i det här projektet emellertid mer intresserad av att kritiskt analysera det civilrättsliga i en svensk inkomstskatterättslig kontext oberoende av EU-rättens eventuella inflytande. Mina resultat, i synnerhet vad gäller utvecklandet av en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext, skulle däremot eventuellt kunna användas i en undersökning av hur det civilrättsliga borde adresseras i ljuset av EU-rättens (förmodligen tilltagande) inflytande på den direkta beskattningens område.

Sammanfattningsvis har jag i detta avsnitt beskrivit alternativa ansatser som avfärdats, samt varför de avfärdats. Härigenom har också syftesbeskrivningen preciserats på så sätt att det framgår vad som inte ingår i den. Jag tittar inte på andra skatteområden än inkomstskatteområdet. Vidare undersöker jag hur det skatterättsliga kan tänkas påverka det civilrättsliga. Slutligen tittar jag inte på rättskällor som uttalar sig om innehållet i utländsk rätt, liksom inte heller på EU-rättsliga rättskällor.

1.5 Utgångspunkter för studien

1.5.1 Det civilrättsliga är något som formas

I avhandlingen utgår jag ifrån att det inte finns någon given förståelse av det civilrättsliga, utan att det civilrättsliga är något som formas på olika sätt i olika sociala sammanhang. Med ”det civilrättsliga” syftar jag alltså på något som *görs* och inte på något som *är*. Detta bryter mot synen på det civilrättsliga som ett objekt bestående av till exempel ett monocentriskt system av rättsnormer. Jag tar alltså inte för givet att civilrätten utgör en entitet[106] att förhålla sig till. På grundval av detta vore det missvisande att

[104] Olsson, SN, 2005, s. 174.
[105] Tillsammans med Claes Martinson har jag tidigare berört frågan i Emblad och Martinson, SN Akademisk årsskrift, 2019, s. 16 ff.
[106] Med ”entitet” menar jag något som i en viss förståelseram antas vara för sig (det vill säga något som i en viss förståelseram antas vara skilt från andra entiteter liksom från subjekten som förhåller sig till dem). Det behöver inte röra sig om fysiska ting. Frågan om skatterättens förhållande till civilrättsliga begrepp behandlar civilrättsliga begrepp till en entitet. När jag i

beskriva min avhandling som en undersökning av skatterättens förhållande till civilrätten. Mer korrekt är att beskriva avhandlingen som en problematisering av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext.[107] Att jag använder mig av uttrycket ”det civilrättsliga” istället för uttrycket ”civilrätt” är tänkt att markera just detta, det vill säga mitt avståndstagande från att ta en viss förståelse av det civilrättsliga för given. Med ”det civilrättsliga” ska alltså förstås det som konceptuellt *görs till* civilrätt i olika sammanhang.

En missriktad kritik som skulle kunna framföras mot detta sätt att behandla det civilrättsliga är att varje påstående som framförs om civilrätt också är civilrätt. För min del är detta emellertid inte problematiskt eftersom jag inte är intresserad av att använda mig av civilrätten såsom ett begreppsligt verktyg för att legitimera lösningar på olika skatterättsliga problem. Jag är mer intresserad av att problematisera hur det civilrättsliga används i en skatterättslig kontext för att legitimera lösningar på olika skatterättsliga problem. Istället för att exempelvis kartlägga förekomsten av civilrättsliga begrepp i skattelagstiftningen ägnar jag mig åt att problematisera denna frågeställning i sig.

För att förklara min ansats och dess utgångspunkter närmare finns det anledning att hänvisa till Håkan Anderssons bokkapitel ”Barthesianska meditationer”. Han skiljer där mellan tre typer av forskningsansatser, vilka är förenade med olika perspektiv på kunskap. Ett perspektiv är enligt honom det ontologiska, vilket kännetecknas av forskningsfrågan: ”Vad är X?” (till exempel: Vad är civilrätt?). I fokus för en sådan undersökning står X som ett objekt. Ett annat perspektiv är det medvetandefilosofiska eller epistemologiska, vilket kännetecknas av frågan: ”Vad kan man veta om X?”. En sådan undersökning fokuserar inte på objektet X i sig, utan på formerna för att uppfatta objektet X, exempelvis tid och rum, orsak och verkan med mera. Om det dessutom beaktas hur forskarens kulturella bakgrund påverkar dennes förståelse av X sker ett närmande mot hermeneutiken. Fortfarande ses emellertid X som ett objekt vilket veten-

---

avhandlingen talar om civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom ”omständigheter” att förhålla sig till vid det skatterättsliga problemlösandet använder jag termen ”omständighet” synonymt med ”entitet” (vilket överskrider distinktionen mellan abstrakta och konkreta rättsfakta).

[107] Jfr min syftesformulering som ger uttryck för att kritiskt analysera och rekonstruera hur det civilrättsliga förstås i den svenska inkomstskatterätten, se avsnitt 1.4.1.

skapen ytterst har att nå ut till. Som ett tredje perspektiv presenterar Andersson det språkfilosofiska, vilket kännetecknas av frågor som: ”Hur kommuniceras X? Hur gestaltas diskursen kring X? Hur ges X innebörd i språket med dess språkspel?”. Den vetenskapliga frågan inriktar sig då inte längre på vad X är eller hur ett subjekt kan närma sig X, utan på hur föreställningar om X förmedlas och görs förståeliga.[108] För att översätta detta till min studie avser inte jag att undersöka frågan om förhållandet mellan skatte- och civilrätt i sak såsom denna fråga idag diskuteras i en inkomstskatterättslig kontext. Inte heller använder jag mig av något hermeneutiskt verktyg för att försöka nå ut till rätten.[109] Jag är intresserad av hur de frågor som har ansetts angå skatterättens förhållande till det civilrättsliga har formats och vad konsekvenserna blir av olika sätt att forma det civilrättsliga på i en skatterättslig kontext.[110]

Hur märks då denna utgångspunkt genom avhandlingen? Till att börja med kan framhållas att avhandlingen består av tre delar, nämligen: (1) En undersökning av hur det civilrättsliga framställs i svenska inkomstskatterättsliga rättskällor, (2) en problematisering av behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen och (3) en rekonstruktion av det civilrättsliga i en svensk inkomstskatterättslig kontext. Den första delen tar som sagt sikte på hur

---

[108] Andersson, Barthesianska meditationer, i Hyldestskrift til Jørgen Nørgaard, 2003, s. 76. Se även Andersson, Postmoderna och diskursteoretiska verktyg inom rätten, i Juridisk metodlära, 2018, s. 352 ff.

[109] Jfr Berglund, 2013, s. 35 ff.

[110] Min undersökning skulle även kunna beskrivas såsom en undersökning av diskurser. Att studera diskurser kan enligt Mats Börjesson beskrivas som “att fundera över det som sägs, hur det sägs och hur det annars skulle ha kunnat sägas” (Börjesson, Diskurser och konstruktioner - en sorts metodbok, 2003, s. 21). Diskursbegreppet implicerar att sättet som det talas om något på samtidigt *skapar* detta något (jfr Hall, The West and the Rest - Discourse and power, i Formations of modernity, 1992,s. 291 och Butler, For a careful reading, i Feminist contentions - a philosophical exchange, 1995, s. 143). Ta exempelvis frågan om vad en tiger är. Rör det sig om ett stort kattdjur? En utrotningshotad art? Ett farligt rovdjur? Hur tigern beskrivs och förstås kan ha stor betydelse för olika materiella förhållanden. Omvänt har olika materiella förhållanden också betydelse för hur tigern beskrivs och förstås. Beskrivningen av tigern som en utrotningshotad djurart innehåller och manifesterar ett behov av åtgärder som på olika sätt skyddar tigern (till exempel identifierandet och beskyddandet av geografiska områden som är särskilt viktiga för tigerns bestånd). Beskrivningen av tigern som ett farligt rovdjur innehåller och manifesterar istället ett behov av åtgärder som skyddar människan från tigern (till exempel byggandet av murar). Dylika materiella inrättningar konserverar i sin tur en viss förståelse av tigern och ingår därför i tigerdiskursen. Beskrivningen av tigern som ett stort kattdjur upplöser i princip tigern och ersätter den med dikotomin stora/små kattdjur.

det civilrättsliga har framställts i inkomstskatterättsliga rättskällor. Termen ”framställts” är centralt. Om jag istället hade tagit utgångspunkt i en given förståelse av det civilrättsliga, exempelvis en positivrättslig förståelse, hade jag uttryckt att jag ska undersöka hur inkomstskatterättsliga rättskällor förhåller sig till civilrätten. I avhandlingens första del närmar jag mig emellertid det undersökta materialet utan att själv lägga in någon förförståelse i vad det civilrättsliga skulle vara. Med detta menar jag inte att jag låtsas att jag inte har någon förförståelse kring det civilrättsliga, utan enbart att jag inte tar denna förförståelse för given. Det som jag är intresserad av att undersöka i denna del är hur materialet självt formar det civilrättsliga.

En fråga som kan ställas är om jag verkligen kan uppfylla avhandlingens syfte att kritiskt analysera och rekonstruera hur det civilrättsliga ”förstås”[111] genom att undersöka hur det civilrättsliga ”framställs”. Med ”förståelse” menar jag dock den förståelse som manifesteras i hur det civilrättsliga framställs. Detta bygger på en teoretisk utgångspunkt om att förståelse inte bara är något som kommuniceras genom språket, utan något som också *formas* genom språket. Förståelsen är fjättrad vid språkets bojor och kan inte fly. Ett förändrat språk kan inte frigöra förståelsen, utan enbart slå den i andra bojor.[112]

Mot denna bakgrund bör något sägas om termer och begrepp. I inkomstskatterätten görs emellanåt en distinktion mellan termer och begrepp. Med ”term” åsyftas en beteckning i sig (det skrivna ordet) och med ”begrepp” åsyftas det som termen betecknar i ett visst sammanhang.[113] Distinktionen är inte helt oproblematisk. Den utgår nämligen ifrån ett särskiljande mellan det språkliga och det icke-språkliga,[114] vilket

---

[111] Se avsnitt 1.4.1.

[112] Notera att jag inte menar att förståelse är låst vid ett *visst* språk, eller *endast* vid språk, och därmed aldrig skulle kunna förändras. Förståelsen är låst vid det *inflytande* som språk utövar. Jfr fotnot 110 och 121, samt Winther Jørgensen och Phillips, Diskursanalys som teori och metod, 2000, s. 15 ff. om poststrukturalistisk språkfilosofi.

[113] Se exempelvis Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 17 fotnot 6.

[114] Det kanske kan framstå som en självklarhet att termer kan skiljas från begrepp. Som exempel kan nämnas att uttrycket ”fluga” antingen kan åsyfta själva klädesplagget, insekten eller en tillfällig modetrend. En fråga som inställer sig är emellertid vilken ontologisk status dessa begrepp har (jfr Frändberg, Tidsskrift for Rettsvitenskap, 1985, s. 80 f. Se också Samuelsson, Tolkningslärans gåta - en studie i avtalsrätt, 2011, s. 142 ff. särskilt not 445.). Är begreppen att uppfatta som något som faktiskt existerar? Eller utgör de bara mentala föreställningar kring vad som existerar? Om så är fallet, innebär det att allt som existerar bara

är en distinktion som jag själv tar avstånd ifrån då jag utvecklar den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga.[115] Trots detta använder jag mig av nämnda distinktion mellan termer och begrepp i avhandlingen. Detta beror på min metodansats. Min metod består nämligen i att kritiskt analysera behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen genom att själv utgå ifrån de teoretiska utgångspunkter som ligger till grund för denna behandling och förståelse av det civilrättsliga. Det rör sig om vad jag kallar för en *immanent kritik*.[116] I nämnda utgångspunkter ingår bland annat distinktionen mellan termer och begrepp.

Det material som jag undersöker i avhandlingens första del är inkomstskatterättsliga rättskällor. När jag använder mig av uttrycket ”inkomstskatterättsliga rättskällor” ska detta inte förstås som att jag använder mig av dessa källor såsom rättskällor (det vill säga för att fastställa rättens innehåll). Jag använder uttrycket ”inkomstskatterättsliga rättskällor” för att utpeka ett visst material.[117] Detta material består av inkomstskattelagstiftningen, inkomstskatterättsliga förarbeten, HFD:s praxis och doktrinuttalanden som gör anspråk på att uttala sig om innehållet i svensk inkomstskatterätt. Varför jag har valt att inrikta mig på detta material, samt hur jag närmare har sökt upp, sorterat och bearbetat det i avhandlingens första del är en metodfråga som jag utvecklar nedan.[118]

Till skillnad från avhandlingens första del utgår jag i den andra och tredje delen ifrån två olika förståelser av det civilrättsliga: substantialism och funktionalism. Distinktionen mellan substantialism och funktionalism förekommer framförallt i den civilrättsliga litteraturen som ett sätt att beskriva rättskulturella skillnader mellan kontinental och nordisk förmögenhetsrätt. Den substantialistiska traditionen brukar hänföras till

existerar i egenskap av mentala föreställningar? Hur är det i så fall med de mentala föreställningarna i sig, existerar de? Är inte ”mentala föreställningar” också bara ett språkligt uttryck? Finns det kanske mentala föreställningar om ”mentala föreställningar”? Dessa frågor problematiserar vad som egentligen finns utöver språket, vilket i sin tur problematiserar skillnaden mellan termer och begrepp. Jfr Rorty, Philosophy and the mirror of nature, 1980, s. 192 ff.

[115] Se avsnitt 4.2.3.

[116] Se avsnitt 1.6.3.

[117] Jfr Sandgren, On Empirical Legal Science, i Legal Theory, 2000, s. 449, 464 som framhåller att rättskällematerial kan betraktas som empiriskt material om *syftet* med att använda det inte består i att fastställa rättens innehåll.

[118] Se avsnitt 1.6.2.

kontinenten, medan den funktionalistiska brukar hänföras till Norden.[119] Skillnaderna mellan dessa förståelser av det civilrättsliga har att göra med hur de materiellrättsliga problemen förstås och löses.

En fråga som kan ställas är varför jag har valt just dessa två perspektiv. Anledningen består framförallt i att de tydligt kommunicerar vad som enligt min mening är problematiskt kring hur det civilrättsliga framställs och hanteras i svensk inkomstskatterätt. Substantialismen placerar begrepp och rättigheter i centrum för det rättsliga problemlösandet. Begrepp och rättigheter anses vara instrument för att hålla ihop ett system av rättsnormer. Utifrån en funktionalistisk förståelse intar inte begrepp och rättigheter samma ställning. Rättsligt problemlösande ses istället som en fråga om intresseavvägningar och konsekvensanalyser. Detta betyder inte att lagregler och deras bakomliggande syften blir irrelevanta vid det rättsliga problemlösandet. Lagregler läses dock som ett uttryck för olika intresseavvägningar. Att en viss lagregel kan tänkas tjäna ett visst syfte (enligt vad som till exempel kommer till uttryck i förarbetena) är vidare ett argument som kan tillerkännas betydelse vid den föreliggande intresseavvägningen.

I det följande redogör jag närmare för vad substantialism och funktionalism innebär. Därefter jämför jag dem med hjälp av några illustrationer som figurerar i den civilrättsliga litteraturen. Efter det behandlar jag substantialismens och funktionalismens konstitutionella förutsättningar, varpå jag avslutningsvis diskuterar funktionalismens framväxt och ställning idag i en nordisk förmögenhetsrättslig kontext. Funktionalismen och substantialismen bygger på olika förhållningssätt till ontologiska, epistemologiska och språkfilosofiska frågor. I de kapitel då jag applicerar dessa förståelser av det civilrättsliga redogör jag närmare för deras teoretiska utgångspunkter.[120]

Det bör framhållas att jag inte gör gällande att den ena förståelsen är korrekt och det andra felaktigt i förhållande till hur det civilrättsliga egentligen är. Jag utgår som sagt inte ifrån att det civilrättsliga egentligen är på ett visst sätt.[121] Däremot gör jag gällande att den substantialistiska

---

[119] Se på detta tema Sandstedt, 2013.

[120] Se avsnitt 3.2 (substantialismens teoretiska utgångspunkter) respektive 4.2 (funktionalismens teoretiska utgångspunkter).

[121] Det finns helt enkelt inte något utanför en diskurs som bekräftar huruvida diskursen är sann eller falsk. Diskursen *konstituerar* nämligen sannhet och falskhet. Endast *inom* en diskurs

förståelsen av det civilrättsliga är problematisk i en skatterättslig kontext och att det finns skäl att istället anamma en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga.[122]

Sammanfattningsvis utgår jag ifrån att det civilrättsliga inte utgör någon given företeelse, utan att det är något som formas. Det civilrättsliga är alltså det som görs till civilrätt i olika sociala sammanhang. Att jag använder mig av uttrycket ”det civilrättsliga” istället för ”civilrätt” är tänkt att markera detta. Denna utgångspunkt behövs för att kunna förmedla vad jag uppfattar som mitt undersökningsföremål. Istället för att undersöka förhållandet mellan skatte- och civilrätt i sak såsom frågan idag diskuteras i en inkomstskatterättslig kontext är jag intresserad av att problematisera och förändra själva frågeställningen i sig. I avhandlingens andra och tredje delar adresserar jag det civilrättsliga utifrån två olika förståelser som i den civilrättsliga litteraturen kallas substantialism och funktionalism. En redogörelse av dem följer i nästföljande avsnitt.

1.5.2 Substantialism

Utmärkande för substantialismen är att rättsliga problem löses genom deduktioner från rättigheter och begrepp. Dessa rättigheter och begrepp är dessutom avgörande för inte bara ett unikt problem, utan ett antal. Det tydligaste exemplet på detta är äganderättsbegreppet. Att någon har äganderätt till en sak innebär (med en substantialistisk förståelse) inte bara

---

är det möjligt att pröva huruvida ett visst påstående är sant eller falskt (Winther Jørgensen och Phillips, 2000, s. 152 ff., särskilt s. 154). Detta ska inte förstås som ett positivt konstaterande av att verkligheten inte finns eller att verkligheten bara är språk, utan enbart som ett antagande om att det verkliga inte kan *begripas* utanför diskurserna (jfr a.a., s. 42 f.). Detta uttrycks på ett träffande sätt i Wittgenstein, Culture and value, 1980, s. 10e: ”The limit of language is shown by its being impossible to describe the fact which corresponds to (is the translation of) a sentence, without simply repeating the sentence.” Även om det finns en av människor oberoende verklighet är det alltså inte denna verklighet i sig som klassificerar och benämner olika företeelser på olika sätt. Det är människor som tillskriver den innebörd (jfr Lundström, Jämlikhet mellan kvinnor och män i EG-rätten - en feministisk analys, 1999, s. 36). Dessa påpekanden kan verka triviala, men de får till konsekvens att det inte längre blir så intressant att fråga sig huruvida olika beskrivningar svarar mot vad det beskrivna egentligen är. Mer intressant är att fråga sig vad olika beskrivningar åstadkommer, samt huruvida de är önskvärda eller inte utifrån olika värden (jfr Jareborg, Straffrättsideologiska fragment, 1992, s. 20: ”Det finns inget i regnbågens spektrum som säger att vi skall ha sex eller sju huvudfärger, och inte t.ex. fyra eller tio. Vår indelning av färgspektret beror på praktiska överväganden, dvs. värderingar”).

[122] Se närmare om detta i avsnitt 1.7.

att denne är skyddad mot säljarens borgenärskollektiv, utan också att denne är skyddad vid tvesala, att denne är motpart vid expropriation, att denne kan värja sig mot kvarstad för en annan persons skulder, att denne kan ha ett miljörättsligt ansvar för tillgången, att denne har rätt till skatterättsliga värdeminskningsavdrag och så vidare.[123] Äganderättsbegreppet fungerar som ett mellanbegrepp. Det antas ha ett visst innehåll, en viss substantiell innebörd, som leder till ett antal olika rättsföljder i olika sammanhang när det väl är uppfyllt.[124] Det är inte bara synen på äganderätt som skiljer substantialismen och funktionalismen åt, utan synen på rättsliga begrepp överlag. Äganderättsbegreppet tjänstgör dock som ett tydligt exempel.[125] Jens Andreasson har tidigare förklarat ”substantiella begrepp” på följande sätt:

> Med substantiellt begrepp avses i detta sammanhang (dvs. avseende begreppets användning i den sakrättsliga problemlösningen) ett begrepp som är fyllt med innehåll (till skillnad från ett funktionellt begrepp, som i detta sammanhang saknar innehåll och följaktligen är meningslöst) och som i sig kan ligga till grund för juridiska lösningar. Juristens uppgift blir följaktligen att deducera lösningen på det juridiska problemet ur det på förhand definierade begreppet.[126]

Substantialismen innebär att begrepp och rättigheter används som metodverktyg för att lösa rättsliga problem. Detta sker genom att ett visst inträffat händelseförlopp subsumeras under det rättsliga begreppet eller rättigheten ifråga.[127]

Substantialismen har sina rötter i naturrätten. Historiskt sett innebar substantialismen att rättigheter och begrepp sågs som egna storheter och inte som enbart sociala konstruktioner.[128] Utifrån modern substantialism behöver det emellertid inte vara fråga om någon metafysik. Rättigheterna och begreppen tjänar enbart uppgiften att verka som sammanhållande länkar i ett system. Ambitionen är att hitta gemensamma hållpunkter för exempelvis äganderättens övergång, med vars hjälp ett problem kan

[123] Sandstedt, 2013, s. 80 f.
[124] Peczenik, Rättsnormer, 1987, s. 46.
[125] Rakneberg Haug, EPLJ, 2017, s. 253.
[126] Andreasson, SvJT, 2005, s. 523 fotnot 7.
[127] Åtminstone i rutinfall, se Peczenik, Vad är rätt? - om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation, 1995, s. 290.
[128] Rakneberg Haug, EPLJ, 2017, s. 240 och 243 f.

insorteras i systemet och därefter lösas.[129] Synsättet förutsätter inte att varje term har en fullkomlig och exakt innebörd.[130] I den utsträckning begreppen och rättigheterna inte ger ledning är det möjligt att tillgripa andra instrument såsom exempelvis ändamålsresonemang. Vidare är det möjligt att en och samma term motsvaras av olika begrepp, men dessa olika begrepp antas i så fall ha en gemensam kärna (vissa gemensamma egenskaper). Detta knyter an till en essentialistisk tanketradition, enligt vilken det som skiljer en viss företeelse från en annan är dess essens (dess nödvändiga och tillräckliga egenskaper).[131]

Utifrån en substantialistisk förståelse antar alltså de materiellrättsliga problemställningarna ofta formen av ”vad betyder uttrycket x?”. Detta fokus på begrepp och rättigheter ska emellertid inte förstås som att inte också andra hänsyn skulle kunna spela in. Av hänsyn till exempelvis ändamålen med en viss regel kan det finnas anledning att i det enskilda fallet göra undantag till den tillämpning som ett visst begrepp leder till. Detta bildar i så fall ett ställningstagande *in casu*. ”Undantag” utgör alltså det verktyg med vars hjälp själva systemet kan upprätthållas, samtidigt som några av dess defekter hanteras.[132]

Sammanfattningsvis utmärks substantialismen av att rättsliga begrepp och rättigheter antas ha ett visst innehåll och att lösningarna på olika rättsliga problem härleds ur dessa begrepp och rättigheter. Exempelvis antas frågan om vem som har äganderätt vara avgörande för lösandet av ett antal olika problemställningar. Utifrån en substantialistisk förståelse antar de rättsliga problemställningarna ofta formen av ”vad betyder uttrycket x?”. Synsättet innebär emellertid inte att varje term antas ha en och endast en exakt innebörd. När begreppen inte ger ledning tillgrips andra verktyg. Det finns även utrymme att i det enskilda fallet göra undantag från tillämpningen av ett visst begrepp eller en viss rättighet, exempelvis på grund av att tillämpningen leder till ett alltför stötande utfall. Metodologiskt tar dock det rättsliga problemlösandet sin utgångspunkt i begrepp och rättigheter.

---

[129] Martinson, SvJT, 2008, s. 670 f.
[130] Det rör sig med andra ord inte om begreppsjurisprudens.
[131] Jfr Cartwright, The Journal of Philosophy, 1968, s. 615 ff.
[132] Martinson, SvJT, 2008, s. 670 f. och Martinson, Något om behoven av att underhålla och utveckla den nordiska (funktionalistiska) rättstraditionen, i Festskrift till Göran Millqvist, 2019, s. 463.

1.5.3 Funktionalism

Funktionalismen skiljer sig på flera sätt ifrån substantialismen. Karoline Rakneberg Haug nämner tre utmärkande drag hos funktionalismen: att den är anti-konceptuell, fragmentiserad och pragmatisk. Såvitt gäller det anti-konceptuella draget innebär detta att begrepp inte har någon framträdande roll i den juridiska analysen. Exempelvis är det inte relevant att fastställa vad äganderätt är för att lösa olika förmögenhetsrättsliga frågeställningar.[133] Istället behandlas varje konflikt för sig.[134] Detta bör skiljas från beskrivningen att en viss fråga har avgjorts *in casu*. Ett avgörande som anses gälla *in casu* bildar ett undantag till ett annars gällande system. Inom funktionalismen utgör det inte något överordnat ideal att hålla ihop ett system. De rättsliga lösningarna behöver alltså inte inordnas i eller relateras till ett system, utan det metodologiska tillvägagångssättet innebär att varje konflikt löses för sig.

Det nyss sagda knyter an till funktionalismens andra utmärkande drag, nämligen fragmentiseringen. Istället för att härleda lösningarna på ett antal olika juridiska konflikter från begrepp och rättigheter så anses lösningen av en viss konflikt inte vara avgörande för lösningen av en annan.[135] Detta kan exemplifieras med följande scenario: Anta att B har sålt en lös sak till A. Därefter har B sålt samma lösa sak till C som fått den i sin besittning, men som varit i ond tro om A:s förvärv. B har därefter gått i konkurs. A har bättre rätt till saken än C eftersom C inte varit god tro om A:s förvärv (1 § GFL). A har emellertid inte bättre rätt än B:s fordringsägare i konkursen (F) eftersom A inte har tagit saken i sin besittning. Under förutsättning att B:s avtal med C varit giltigt och C vunnit återvinningsskydd[136] har C emellertid bättre rätt till saken än F eftersom C fått den i sin besittning. Detta innebär att A har bättre rätt till saken än C som i sin tur

[133] Rakneberg Haug, EPLJ, 2017, s. 238 f. Se också Martinson, How Swedish Lawyers Think about 'Ownership' and Transfer of Ownership - Are We Just Peculiar or Actually Ahead?, i Rules for the Transer of Movables. A candidate for European harmonisation or National Reforms?, 2008, s. 81 ff.
[134] Martinson, How Swedish Lawyers Think about 'Ownership' and Transfer of Ownership - Are We Just Peculiar or Actually Ahead?, i Rules for the Transer of Movables. A candidate for European harmonisation or National Reforms?, 2008, s. 90 f.
[135] Rakneberg Haug, EPLJ, 2017, s. 238 f. Jfr Martinson, SvJT, 2008, s. 670 och Sandstedt, Comparative Property Law and the Profound Differences between Nordic Functionalism and Continental Substantialism - The (Ir)Relevance of Ownership, i Swedish Perspectives on Private Law Europeanisation, 2017, s. 58.
[136] Enligt 4 kap KonkL.

har bättre rätt än F som i sin tur har bättre rätt än A.[137] Att denna komplikation kan uppstå visar tydligt på funktionalismens särdrag att hålla konflikterna åtskilda.[138] Funktionalismens fragmentiserade drag anknyter i sin tur an till det tredje utmärkande draget: pragmatismen. Den funktionalistiska målbilden är att uppnå lämpliga lösningar i de enskilda fallen. Att upprätthålla ett koherent system utgör inte det ideal som främst eftersträvas.[139]

Claes Martinson har framhållit att det centrala inom funktionalismen är att företa en avvägning mellan de intressen som stridande parter har i en konflikt och att bedöma konsekvenser av olika lösningsalternativ. Begreppen ses som relativa vid en sådan analys.[140]

Vidare framhåller Martinson att tolkningsargument sällan godtas som enda avgörande argument inom funktionalismen. För att exemplifiera detta uppställer han följande scenario. A säljer en fastighet till B med hävningsförbehåll. B förfalskar ett köpebrev till förmån för bulvanen C. Enligt detta köpebrev ser det ut som att C har förvärvat fastigheten från A. Därefter får C lagfart och överlåter fastigheten till D. Sedan B hamnat i allvarligt betalningsdröjsmål häver A köpet och söker återfå fastigheten. D är i god tro om B:s och C:s förvärv. För att D ska kunna göra ett godtrosförvärv enligt 18:1 JB krävs dock att inte ogiltigheten i ett tidigare led är av sådant slag som anges i 18:3 JB. Denna regel är tillämplig då ”handling på vilken äganderätten grundats är förfalskad eller på rätte ägarens vägnar utfärdad av någon som saknade behörighet därtill” (18:3 JB). Frågan inställer sig då om B:s förvärv ska anses ogiltigt på grund av A:s hävning eller på grund av förfalskningen av C:s köpebrev. Endast i det senare fallet hindras D från att göra ett godtrosförvärv enligt 18:3 JB. Utifrån ett substantialistiskt perspektiv handlar frågan om att avgöra vilken handling som ger upphov till äganderätt; köpekontrakt, köpebrev

---

[137] Exemplet är hämtat från Håstad, Sakrätt avseende lös egendom, 2000, s. 89. Se också Sandstedt, Sakrätten, Norden och europeiseringen: nordisk funktionalism möter kontinental substantialism, 2013, s. 366 f. för ett annat exempel på ett, som han uttrycker det, ”juridiskt *perpetuum mobile*”.

[138] Att det rör sig om ett exempel som kanske kan upplevas som mindre smickrande för den funktionalistiska förståelsen är en annan sak. Enligt Martinson betraktas risken för dylik rundgång som liten, se Martinson, Något om behoven av att underhålla och utveckla den nordiska (funktionalistiska) rättstraditionen, i Festskrift till Göran Millqvist, 2019, s. 478.

[139] Rakneberg Haug, EPLJ, 2017, s. 238 ff.

[140] Martinson, SvJT, 2008, s. 681.

eller kanske rentav någon annan handling såsom lagfartsansökan. Såsom denna frågeställning är utformad rör det sig enligt Martinson inte om något ”reellt problem”, utan om begreppsbestämning. Ett tolknings-argument skulle kunna ta fasta på att 18:3 JB hänvisar till 18:1. Eftersom 18:1 JB är tillämplig när ett avtal går åter genom hävning skulle det kunna hävdas att 18:3 JB är tillämplig på förfalskningar som leder till hävning. Denna typ av argument är sällan ensamt avgörande i den funktionalistiska traditionen, men kan användas som komplement till en intresseavvägning och konsekvensanalys.[141]

Utifrån substantialismen byggs istället intresseavvägningar och konsekvensargumentation in i en objektifiering där subjekten hamnar i skuggan. Enligt Martinson riskerar detta att leda en bedömare bort från insikten om att egendom och äganderätt enbart är konstruktioner för att hantera subjektens relationer avseende vissa resurser.[142] Begrepp och rättigheter riskerar med andra ord att utöva en stark makt över tanken. Därmed inte sagt att man med en substantialistisk förståelse inte *skulle kunna* ta andra hänsyn i beaktande, såsom till exempel vilka konsekvenser en viss tillämpning av ett begrepp ger upphov till. Som framgår ovan kan ett ställningstagande som tar detta i beaktande bilda ett *undantag* till det annars gällande systemet.[143] Det praktiska utfallet av en substantialistisk respektive funktionalistisk förståelse behöver därför inte nödvändigtvis bli så olika. Däremot är vägen dit annorlunda. Utifrån en funktionalistisk förståelse finns nämligen inte samma behov av att arbeta med undantag. Något som illustrerar detta är att institutet rättsmissbruk i princip inte har förekommit i svensk förmögenhetsrätt, medan det däremot haft ganska stor betydelse i tysk förmögenhetsrätt.[144] Med rättsmissbruk menas att

[141] A.a., s. 673 ff. Se också Martinson, Något om behoven av att underhålla och utveckla den nordiska (funktionalistiska) rättstraditionen, i Festskrift till Göran Millqvist, 2019, s. 463 fotnot 5 där han framhåller att vad som utgör ”det reella” givetvis kan problematiseras.
[142] Martinson, SvJT, 2008, s. 677 och Martinson, Något om behoven av att underhålla och utveckla den nordiska (funktionalistiska) rättstraditionen, i Festskrift till Göran Millqvist, 2019, s. 464.
[143] Martinson, SvJT, 2008, s. 670 f. och Martinson, Något om behoven av att underhålla och utveckla den nordiska (funktionalistiska) rättstraditionen, i Festskrift till Göran Millqvist, 2019, s. 463.
[144] Lennander, Rättsmissbruk genom att dra fördel av eget illojalt agerande, i Festskrift till Stefan Lindskog, 2018, s. 422. En annan sak är att institutet rättsmissbruk genom EU-rättens inflytande kan komma att få inflytande över svensk rätt överlag (se exempelvis Warberg, Gränsöverskridande insolvens – En studie av den internationella domsrätten för insolvensförfaranden inom EU, 2017, s. 180 ff. och 227 ff. på temat gränsöverskridande

någon skapar ett klandervärt rättsläge och därefter utnyttjar detta för att erhålla en förmån. I så fall är det möjligt att med stöd av principen om rättsmissbruk underkänna förfarandet.[145] I den civilrättsliga litteraturen har det påstått att det som rättsmissbruksinstitutet åstadkommer även åstadkoms i svensk rätt, men på andra sätt. Inte minst har metodiken för att lösa rättsliga problem påstått vara så ändamålsorienterad att något rättsmissbruksinstitut i princip inte har behövts.[146] Medan substantialismen alltså använder rättsmissbruksinstitutet som ett instrument för att *göra undantag* från de konsekvenser som rättssystemet annars ger upphov till, är den funktionalistiska förståelsen inte i samma behov av att kunna göra undantag eftersom rättstillämpningen från början är funktionellt inriktad.[147]

Jämfört med substantialismen innebär funktionalismen att de juridiska problemformuleringarna får en annan utformning. Vid den juridiska analysen är det helt enkelt inte relevant att ställa sig sådana frågor som: ”Vem är ägare?” eller ”har äganderätten övergått?”.[148] Enligt Torgny Håstad formuleras istället problemen med rättsfakta och rättsföljder utan begreppsjuridiska omskrivningar.[149] Frågan som ställs är alltså: Under vilka omständigheter bör olika rättsföljder inträda? I linje med detta har Henrik Hessler uttalat följande om äganderättens övergång:

---

insolvens). Inte minst är det en princip som förekommer på mervärdesskatteområdet (se exempelvis Lasiński-Sulecki, Intertax, 2014, s. 2 ff.). Se om rättsmissbruk även i avsnitt 3.5.4.3 nedan.

[145] Lennander, i Festskrift till Stefan Lindskog, 2018, s. 421.

[146] Evald, Retsmisbrug i formueretten, 2001, s. 308 f. och s. 340 f., Munukka, Rättsmissbruk - en rättsfigur under framväxt, i Stockholm Centre for Commercial Law Årsbok 1, nr. 8, 2008, s. 135 ff. och Lennander, i Festskrift till Stefan Lindskog, 2018, s. 422.

[147] Ytterligare ett exempel som förtjänar att framhållas är obehörig vinst, vilket är en rättsgrund som hittills har ansetts vara mer eller mindre obehövlig i svensk förmögenhetsrätt (se Emblad och Martinson, SN Akademisk årsskrift, 2019, s. 16 ff.). Se även Martinson, TfR, 2019, s. 232 f. om hur obehörig vinst används i utländska rättsordningar i syfte att justera för de oönskade resultat som en tillämpning av äganderättsbegreppet kan leda till.

[148] Se Torps tidiga försök till en funktionalistisk ansats där han uttryckte att hittillsvarande problem avseende äganderättens formulering låg i frågeformuleringen i sig, Torp, Forhandlingsemne paa det tiende nordiske Juristmøde (NJM), 1902, s. 7 f. Se också Martinson, How Swedish Lawyers Think about 'Ownership' and Transfer of Ownership - Are We Just Peculiar or Actually Ahead?, i Rules for the Transer of Movables. A candidate for European harmonisation or National Reforms?, 2008, s. 78 ff., s. 86 ff. och Martinson, SvJT, 2008, s. 671 fotnot 6 med vidarehänvisningar.

[149] Jfr Håstad, Nordiska önskemål vid integration av säkerhetsrätten, i Civilrättens integration ur nordisk synvinkel, 2001, s. 53.

> Det finns emellertid uppenbarligen ingenting som alldeles för sig själv ”går över” från säljare till köpare. Vad som måste ske är att bestämma tidpunkten för inträdet av de olika rättsföljder som blir aktuella i samband med en övergång. Finner man att enligt gällande rätt skydd mot säljarens borgenärer inträder först i och med traditionen, kan man uttrycka detta så att *såtillvida* äganderätten sålunda övergår vid denna tidpunkt. Men detta senare konstaterande är ju då tämligen ointressant.[150]

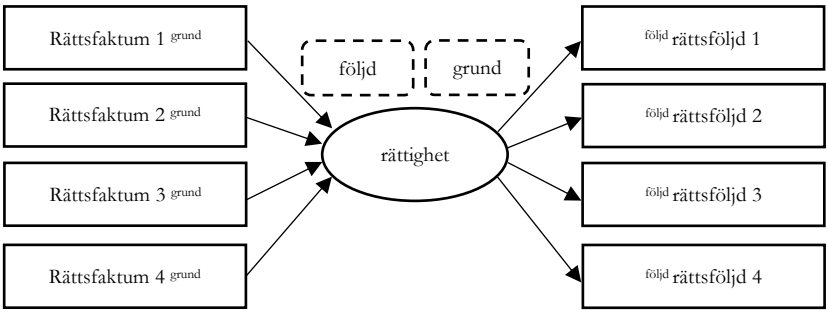
Sammanfattningsvis kännetecknas funktionalismen av att vara begreppsrelativ, fragmentiserad och pragmatisk. Innebörden av detta är att rättsligt problemlösande inte ses som en fråga om begrepp och rättigheter utan som en fråga om intresseavvägningar. Detta innebär också att varje konflikt behandlas för sig, det vill säga att lösningen på en viss konflikt inte ses som direkt avgörande för att lösa en annan. Jämfört med substantialismen skiljer sig funktionalismen inte bara i metoden, utan också i hur de rättsliga problemställningarna formuleras. Frågan är inte vad en viss term innebär eller huruvida ett subjekt har en viss rättighet. Frågan är under vilka omständigheter olika rättsföljder bör inträda.

1.5.4 Illustrationer av substantialism och funktionalism

Johan Sandstedt har i sin avhandling ”Sakrätten, Norden och europeiseringen – Nordisk funktionalism möter kontinental substantialism”[151] uppställt ett flertal illustrationer av substantialismen och funktionalismen. Följande bild utgör en illustration av det substantialistiska tankesättet:

[150] Hessler, Allmän sakrätt - om det förmögenhetsrättsliga tredjemansskyddets principer, 1973, s. 18.

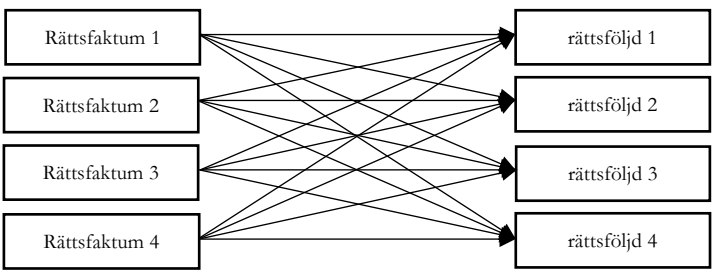
[151] Det ska noteras att verket som jag refererar till är en lätt bearbetad version av avhandlingen, se Sandstedt, Sakrätten, Norden och europeiseringen: nordisk funktionalism möter kontinental substantialism, 2013, s. V.



Figur 1.1: Illustration av substantialismen, hämtad från Sandstedt[152]

Bilden visar ett antal rättsfakta som ger upphov till en rättighet. När denna rättighet föreligger inträder ett antal rättsföljder. Den mellanliggande rättigheten är alltså *i sig* en följd av att vissa rättsfakta föreligger, samtidigt som den *i sig* är en grund för att ett antal olika rättsföljder ska inträda.[153] Det framgår av denna illustration att det utifrån en substantialistisk förståelse är relevant att fråga sig vem som sitter på den mellanliggande rättigheten vid lösandet av olika rättsliga problem (exempelvis: ”Vem har äganderätt”?).

En funktionalistisk motsvarighet illustreras på följande sätt:



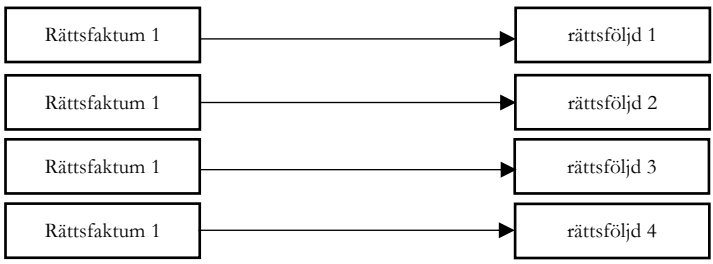
Figur 1.2: Illustration av funktionalismen variant 1, hämtad från Sandstedt[154]

Denna bild förmedlar framförallt att den funktionalistiska förståelsen kretsar kring rättsfakta och rättsföljder, utan mellanliggande rättigheter.

[152] A.a., s. 85. Jfr Peczenik, Rättsnormer, 1987, s. 46.
[153] Jfr Sandstedt, Sakrätten, Norden och europeiseringen: nordisk funktionalism möter kontinental substantialism, 2013, s. 209.
[154] A.a., s. 87.

Bilden illustrerar alltså en funktionalistisk tillnärmning av det som substantialismen åstadkommer i figur 1.1. Enligt Sandstedt påfordrar emellertid en mer verklighetsanpassad bild av funktionalismen att hänsyn tas till att vissa rättsfakta gäller analogt eller *e contrario* i förhållande till vissa rättsföljder.[155]

En annan bild som illustrerar ett särdrag hos funktionalismen är följande:



Figur 1.3: Illustration av funktionalismen variant 2, hämtad från Sandstedt[156]

Enligt denna bild ger ett och samma rättsfaktum upphov till fyra olika rättsföljder. Enligt det funktionalistiska tankesättet rör det sig dock om fyra olika frågeställningar som behandlas separat. De förutsättningar som måste vara uppfyllda för att rättsföljd 1-4 ska inträda råkar bara sammanfalla. Illustrationen visar på funktionalismens topiska förståelse, vilket alltså skiljer sig från substantialismens systemförståelse.[157]

Jag återkommer till nämnda illustrationer i kapitel 4 då jag söker utveckla en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext. Illustrationerna är då till hjälp för att visa hur en övergång från en substantialistisk till en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext förändrar själva frågan om skatterättens förhållande till det civilrättsliga.

---

155 För en sådan illustration av funktionalismen hänvisar jag till a.a., s. 86.
156 A.a., s. 87.
157 A.a., s. 85, 87. En fråga som kan ställas är om det inte hade räckt med en box istället för fyra för att representera ”rättsfaktum 1”. Som jag förstår Sandstedt är poängen att illustrera att det anses röra sig om fyra disparata frågeställningar. Förvisso rör det sig om samma rättsfaktum, men frågeställningarna behandlas ändå var och en för sig.

1.5.5 Substantialismens och funktionalismens konstitutionella förutsättningar

Det är inte särskilt omtvistat i modern skatterättslig doktrin att svensk inkomstskatterätt är underkastad ett föreskriftskrav, enligt vilket skatt endast får tas ut om det följer av en föreskrift i lag.[158] Enligt Anders Hultqvist innebär detta att skatterättstillämpningen måste hålla sig inom föreskrifternas betydelseområde, vilket han har beskrivit som "mängden rimliga tolkningar".[159]

I skatterättslitteraturen har olika uppfattningar däremot framförts vad gäller föreskriftskravets konsekvenser för skatterättsliga analogislut. På vissa håll har det hävdats att föreskriftskravet medför ett analogiförbud eftersom en analogi per definition innebär att en norm tillämpas utanför sitt betydelseområde.[160] På andra håll har det hävdats att det ändå finns ett visst behov av analogier,[161] samt att de är ofrånkomliga.[162]

Olika uppfattningar har också framförts i den skatterättsliga litteraturen angående föreskriftskravets ställning som regel eller princip. Med ”regel” förstås då en bestämmelse som antingen är tillämplig i sin helhet eller inte alls. Med ”princip” förstås istället ett skäl eller argument som talar i viss riktning men som inte är slutgiltigt avgörande.[163] Enligt Hultqvist utgör föreskriftskravet en grundlagsfäst regel som bland annat medför att civilrättsliga termer som uppträder i skattelagstiftningen ska uppfattas i enlighet med sin civilrättsliga innebörd såvida inte något annat

[158] Se bland annat Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 112 f., Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 65 ff., Olsson, Författningsprövning i skatterätten - en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten, 2006, s. 58 ff., Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 605, Hultqvist, SN, 2013, s. 16 ff., Påhlsson, SN, 2014, s. 558, Tjernberg, Skatterättslig tolkning, 2018, s. 23 ff. och Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman, 2019, s. 640 ff. Att ett föreskriftskrav skulle följa av RF har dock ifrågasatts i Alhager, Dispens från inkomstskatt, 1999, s. 76 ff.

[159] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 332.

[160] A.a., s. 122 f. och Påhlsson, Konstitutionell skatterätt, 2018, s. 95 f. Jfr Wennergren, SN, 1965, s. 316 f.

[161] Mutén, SvSkT, 1995, s. 276.

[162] Kuylenstierna, FT, 1950 och s. 25, Welinder, SvSkT, 1976, s. 38. Se även Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 66 f. och Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman, 2019, s. 641 ff. om olika synsätt på utrymmet för analogislut i skatterätten.

[163] Se Påhlsson, SN, 2014, s. 555 f. Påhlsson hämtar denna distinktion från Ronald Dworkin.

kommer till uttryck i skatteföreskrifterna.[164] Robert Påhlsson gör däremot gällande att kravet på lagstöd främst är en formell konstruktion. Han framhåller att enighet om legalitetsprincipens innebörd förutsätter enighet om principerna för lagtolkning. Förutsättningar för sådan enighet saknas emellertid eftersom rättskälleläran är oreglerad. Detta leder ofta till oenighet om huruvida kravet på lagstöd är uppfyllt eller inte. Legalitetsprincipen utgör därför en slags målsättning, det vill säga en princip, snarare än en regel.[165] Detta synsätt öppnar upp för ett friare förhållande till civilrättsliga begrepp. Som jag uppfattar Påhlsson är föreskriftskravet nämligen ett värde som behöver vägas mot andra värden, vilket mycket väl kan utmynna i skatterättsliga begreppsbestämningar som avviker från civilrätten.[166]

Samtidigt framhåller Påhlsson att den svenska rättstillämpningstraditionen på skatteområdet under lång tid har utvecklats till att bli starkt inriktad på lagens ordalydelse. Förvisso har systematiskt eller teleologiskt inriktade tolkningar inte ansetts vara omöjliga i svensk skatterätt, men den lexikaliskt orienterade synen har kommit att framstå som en ledstjärna.[167] Enligt honom har detta i sin tur påverkat hur legalitetsprincipen kommit att uppfattas i den svenska skatterättsliga litteraturen. Det har med anledning av den lexikala inriktningen ansetts vara svårt att angripa kringgåendetransaktioner med ändamålsorienterade tolkningsoperationer. Enligt Påhlsson föranledde detta så småningom, i kombination med en sträng skattemoral, att skatteflyktslagen infördes.[168]

Idén om ett föreskriftskrav är enligt min mening förenad med vissa teoretiska grundantaganden som *manar till* en substantialistisk förståelse av

---

[164] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 362 ff. och Hultqvist, SN, 2007, s. 696 ff. Som jag läser Hultqvist uttalar han sig här om hur skatterätten *borde* förhålla sig till civilrättsliga begrepp i ljuset av föreskriftskravet. Det rör sig alltså inte om ett konstaterande av hur förvaltningsdomstolarna generellt sett har förhållit sig till civilrättsliga begrepp i praktiken. Se mer om Hultqvists syn på föreskriftskravet och dess betydelse för förhållandet till det civilrättsliga i avsnitt 2.4.8.

[165] Påhlsson, SN, 2014, s. 563. Som jag läser Påhlsson ifrågasätter han inte huruvida föreskriftskravet *borde* uppfattas som en absolut regel eller inte. Snarare ifrågasätter han *förutsättningarna* för att *kunna* uppfatta det som en absolut regel. Se mer i avsnitt 2.4.13 nedan.

[166] Påhlsson, SN, 2016, s. 116 f. Det bör särskilt understrykas att det är skatterättens *förhållande till* denna civilrätt som blir friare utifrån nämnda synsätt. I min avhandling söker jag som sagt problematisera *förståelsen av* det civilrättsliga snarare än *förhållandet till* det civilrättsliga. Detta framgår på ett tydligt sätt i avsnitt 2.5.

[167] A.a., s. 108. Jfr Tjernberg, Skatterättslig tolkning, 2018, s. 23 ff.

[168] Påhlsson, SN, 2016, s. 108 f.

rättsligt problemlösande. Det ska dock noteras att föreskriftskravet som sagt kan uppfattas på olika sätt (till exempel som mer av en absolut regel eller som mer av en princip). Vad jag gör gällande är att ju mer absolut föreskriftskravet antas vara ju starkare befästes en substantialistisk förståelse av rättsligt problemlösande. Om föreskriftskravet antas innebära att lösningar på skatterättsliga problem måste kunna inrymmas i skatteföreskrifternas språkliga lydelse blir det nämligen relevant att fråga sig vad olika termer innebär vid det rättsliga problemlösandet.[169] De termer som förekommer i skatteföreskrifterna antas alltså *ha gränser* (ett avgränsat betydelseområde) som inte får överträdas. Detta synsätt underlättas i sin tur av en språkfilosofisk utgångspunkt om att det finns icke-språkliga företeelser (antingen verkliga eller mentala) som språket refererar till (referensteorin).[170] Det som termerna refererar till är det som markerar deras betydelseområde.[171] Som jag utvecklar närmare nedan underbygger nämnda språkfilosofiska utgångspunkt även substantialismen.[172] Det är på detta sätt som idén om föreskriftskravet kan sägas *mana till* en substantialistisk förståelse av rättsligt problemlösande.[173]

Legalitetsprincipens föreskriftskrav har i den inkomstskatterättsliga litteraturen även påstått motivera skatterättens anknytning till det civil-

---

[169] Jfr Sterzel, Legalitetsprincipen, i Offentligrättsliga principer, 2017, s. 76: ”Legalitetsprincipen förutsätter en någorlunda restriktiv tolkning. Myndigheterna får inte gå utöver föreskrifternas ordalag med stöd av ändamålssynpunkter etc.”

[170] Jfr Moore, Southern California Law Review, 1981, s. 167 ff. om kopplingen mellan formalism och referensteorin. I avsnitt 3.2.2 utvecklar jag referensteorin närmare. Jag lyfter fram flera invändningar mot referensteorin och gör gällande att det som framförallt underbygger föreställningen om att ord kan referera till något utanför språket är upplevelsen av intersubjektivitet.

[171] Föreställningen om att skatteföreskrifternas språkliga lydelse i sig uppställer en yttersta gräns för rättstillämpningen hade varit svårare att förena med den senare Wittgensteins språkfilosofi, enligt vilken ords mening ses som en mellanmänsklig praktik. Ord antas i så fall inte *ha* innebörd, utan innebörden *görs*. Se Wittgenstein, Filosofiska undersökningar, 2012, s. 15 p. 9-10 och 31.

[172] Se avsnitt 3.2.

[173] Som jag utvecklar i avsnitt 4.2.1 nedan har förvisso flera rättsrealistiska funktionalister likaså tagit utgångspunkt i referensteorin. Det skulle därför kunna frågas om inte föreskriftskravet och referensteorin lika gärna kan mana till funktionalism som substantialism. Under dessa förhållanden finns det också anledning att fråga sig huruvida skillnaderna mellan substantialism och funktionalism nödvändigtvis är så stora (vilket jag likaså återkommer till i avsnitt 4.2.1). Jag använder mig emellertid inte av rättsrealism, utan av rättspragmatism, som teoretiskt fundament för att utveckla funktionalismen (se avsnitt 4.2.2–4.2.4). Utifrån ett rättspragmatiskt synsätt accepteras inte referensteorin. Som jag utvecklar närmare i nämnda avsnitt innebär detta att funktionalismen på ett tydligare sätt bryter mot substantialismen.

rättsliga,[174] inte minst i form av att civilrättsliga termer som förekommer i skattelagstiftningen utan att särskilt definieras där ska uppfattas i enlighet med sin civilrättsliga innebörd.[175] Den substantialistiska förståelsen *smittar* på detta sätt behandlingen av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext.

Mig veterligen gäller emellertid inte något absolut föreskriftskrav för den civilrättsliga rättstillämpningen.[176] Legalitetsprincipen såsom den uttrycks i 2:10 RF[177] gäller endast bestraffning och beskattning.[178] Civilrättslig rättstillämpning verkar alltså, till skillnad från skatterättslig rättstillämpning, inte vara begränsad av något absolut föreskriftskrav.[179] Detta får till konsekvens att några konstitutionella hinder inte föreligger mot att företa analogislut i civilrätten. Något absolut behov föreligger inte heller av att ange huruvida ett visst begrepp har tillämpats direkt eller analogt. Vidare föreligger inte några konstitutionella hinder mot att tillskriva en och samma term olika innebörder i olika civilrättsliga sammanhang. De konstitutionella förutsättningarna medför alltså att begreppsfrågan inte blir lika betydelsefull i civilrätten, vilket är kännetecknande för funktionalismen. Att i skatterätten ändå adressera det civilrättsliga substantialistiskt blir då problematiskt. Det framstår nämligen som en motsägelse att i

---

[174] Se närmare avsnitt 2.4.14.3.

[175] Se avsnitt 2.4.14.

[176] En annan sak är att civilrättsområdet tillhör det primära lagområdet när det gäller normgivningsmaktens fördelning mellan riksdag och regering, se 8:2 1 st. 1 p. RF.

[177] Notera att olika meningar har uttryckts i skatterättslig doktrin kring huruvida ett föreskriftskrav på skatterättsområdet kan utläsas ur 2:10 RF eller inte. Jfr framförallt Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 100 ff. med Alhager, 1999, s. 76 ff.

[178] Det kan noteras att lagstiftningens gränser emellanåt även diskuteras i civilrättslig doktrin. I ett vänboksbidrag från 2007 behandlar Håstad ett antal avgöranden som enligt hans mening utgör avsteg från lagtextens lydelse. Enligt Håstad har HD i vissa fall varit öppen med detta, men i andra fall inte. Han framhåller vidare att HD ofta motiverar avvikelserna genom att hänvisa till lagens ändamål, men i vissa fall genom att hänvisa till andra lagbestämmelser och rättsprinciper, se Håstad, Rättstillämpning i strid mot lag, i Vänbok till Axel Adlercreutz, 2007, s. 179. Någon kritik riktar han emellertid inte mot avvikelserna i sig. Som han själv uttrycker det är syftet med vänboksbidraget enbart att undersöka hur HD har resonerat i dessa fall, samt att bedöma om några generella slutsatser kan dras kring i vilka fall reduktionsslut är tillåtna. A.a., s. 168. Avslutningsvis konkluderar han att någon generell teori om när domstolar är berättigade att vidta lagstridig rättstillämpning inte är att vänta, se a.a., s. 180.

[179] Se för en liknande uppfattning om de skillnader som legalitetsprincipen implicerar för civilrättslig och offentligrättslig rättstillämpning Lebeck, Legalitetsprincipen i förvaltningsrätten, 2018, s. 60, 110, 114 och 405.

skatterätten söka knyta an till begrepp och rättigheter från ett rättsområde där frågan om begrepp och rättigheter spelar en undanskymd roll.[180]

Sammanfattningsvis underlättas idén om ett föreskriftskrav av en språkfilosofisk teori om att ord kan referera till något utanför orden. Denna språkfilosofiska teori lägger även grunden för en substantialistisk förståelse. Ju mer absolut föreskriftskravet antas vara ju starkare befästes en substantialistisk förståelse av rättsligt problemlösande. Som jag visar senare i avhandlingen har föreskriftskravet påstått motivera skatterättens anknytning till det civilrättsliga, inte minst till civilrättsliga begrepp. På så sätt smittas behandlingen av det civilrättsliga av en substantialistisk förståelse. Något föreskriftskrav gäller emellertid inte på civilrättsområdet. Det får bland annat till konsekvens att begreppsbestämning inte blir lika betydelsefullt som på skatteområdet. Om begrepp inte har någon avgörande betydelse i civilrätten kan i sin tur frågas om det är så meningsfullt att påstå att civilrättsliga begrepp borde vara avgörande för skatterätten.

1.5.6 Något om funktionalismens framväxt och ställning idag i en nordisk förmögenhetsrättslig kontext

Två relevanta frågor i detta sammanhang är om nordisk civilrätt alltid har varit funktionalistiskt inriktad, samt i vilken utsträckning det råder konsensus i den civilrättsliga litteraturen angående den funktionalistiska förståelsen. Det finns därför anledning att nämna något om funktionalismens framväxt och ställning idag i en nordisk förmögenhetsrättslig kontext.

Sverre Blandhol spårar två rättstraditioner som påminner om substantialism och funktionalism tillbaka till antiken. Den ena kallar han för en filosofisk-systematisk tradition, vilken härstammar från Platon. Denna tradition ser rätten som ett system av regler och begrepp. Rättsliga problem löses genom att insorteras i systemet. Den andra traditionen kallar Blandhol retorisk-pragmatisk. Denna tradition är problemorienterad snarare än systemorienterad. Nämnda traditioner skiljer sig även åt i synen på relationen mellan verklighet och språk. I den filosofisk-systematiska traditionen ses språket som ett medel för

[180] Se närmare om detta i avsnitt 4.8.2.

avbildning och i den retorisk-pragmatiska traditionen ses språket istället som ett redskap och som ett praktiskt handlande.[181]

I den svenska civilrättsliga litteraturen har det funktionalistiska tankesättet historiskt sett stått i skuggan av det substantialistiska.[182] Fram till 1800-talets slut rådde enighet i den svenska civilrättsliga litteraturen om att äganderätt var en enhet som i sig överfördes mellan olika subjekt. Däremot rådde delade meningar kring vad som lade grunden för äganderättens övergång.[183] Det var först i och med den skandinaviska rättsrealismens insteg som detta synsätt började ifrågasättas. Den skandinaviska rättsrealismen innebar att alla metafysiska inslag i det vetenskapliga studiet av rätten skulle överges. Detta gällde bland annat ett sådant begrepp som ”äganderätt” eftersom det inte ansågs korrespondera mot något reellt existerande.[184]

I ett festskriftsbidrag från 1928 gör Östen Undén skillnad på ”substans- och funktionsbegrepp”. Enligt honom tillhör substansbegreppen framförallt naturvetenskapen. Utgångspunkten är att verkligheten består av olika ting och att begreppen svarar mot dessa ting såsom föreställningar om dem.[185] Enligt Undén tar funktionsbegrepp däremot sikte på relationer, vilka inte har någon ”substantiell tingskaraktär”. Som exempel nämner han matematiska begrepp. Definierandet av en sådan företeelse som talet 17 i den vanliga talserien sker genom att ange regeln för talserien samt talets relation till andra tal i serien.[186]

Funktionalismen har därefter vunnit stor anslutning i den civilrättsliga litteraturen, i synnerhet vad gäller kritiken mot äganderättsbegreppet.[187] Vissa skillnader visar sig emellertid bland dess företrädare.[188] Som framgår

---

[181] Blandhol, Nordisk rettspragmatisme - Savigny, Ørsted og Schweigaard om vitenskap og metode, 2005, s. 14 f.

[182] Se Björne, Den nordiska rättsvetenskapens historia. D. 4, Realism och skandinavisk realism - 1911-1950, 2007, s. 469 ff. för en genomgång av hur synen på äganderätt förändrades i den skandinaviska civilrättsliga litteraturen under 1900-taket.

[183] Rakneberg Haug, EPLJ, 2017, s. 236 f., 240 ff. och Björne, 2007, s. 469 ff.

[184] Alexander, The American Journal of Comparative Law, 2002, s. 150 och Björne, 2007, s. 469 ff.

[185] Undén, Några synpunkter på begreppsbildning inom juridiken, i Festskrift tillägnad Axel Hägerström, 1928, s. 170.

[186] A.a., s. 170, 176.

[187] Se exempelvis Martinson, SvJT, 2008, s. 671 fotnot 7 med vidarehänvisningar.

[188] Jfr a.a., s. 669 fotnot 2 som framhåller att det både finns mer rättspositivistiskt influerade funktionalister och mer rättsrealistiskt influerade, men att likheterna bland funktionalisterna

av föregående stycke sökte exempelvis Undén bevara ett språkbruk som involverade rättigheter, men med insikt om att det rörde sig om funktionsbegrepp som inte representerade något verkligt. Att över huvud taget försöka bevara ett sådant språkbruk kritiserades av Vilhelm Lundstedt som menade att det var vilseledande.[189] Alf Ross byggde däremot vidare på Undéns synsätt och framhöll att ett begrepp som ”äganderätt” förvisso saknar semantisk referens, men att det ändå kan användas som ett framställningstekniskt hjälpmedel. Det reducerar komplexiteten i regelverket.[190] Med ”semantisk referens” menar han ett sakförhållande som en språklig sats refererar till.[191] Enligt Ross får ”äganderätt” emellertid inte betraktas som något annat än en samling funktioner. Det vore ett felslut att försöka härleda dessa funktioner från ett äganderättsbegrepp istället för att göra tvärtom.[192]

På senare tid märks en dragning mot rättspragmatism istället för rättsrealism såsom en teoretisk grund för funktionalismen.[193] Enligt Blandhol är pragmatism en tankeströmning som inriktar sig på olika föreställningars *verkningar* snarare än på deras överensstämmelse med verkligheten.[194] Frågan är alltså huruvida föreställning x är nyttig för ett visst ändamål eller inte, snarare än huruvida föreställning x är sann eller inte.[195] Detta tankesätt bottnar i en kritik mot distinktionen mellan verklighet och språk. Pragmatismen har givit upp tanken att begrepp korresponderar mot något (verkligheten). Begrepp ses istället som redskap för att åstadkomma något.[196] I det kapitel där jag utvecklar en funktionalistisk förståelse av det

---

ändå är så stora i jämförelse med substantialisterna att det finns anledning att tala om en dominerande funktionalistisk tradition.

[189] Se Samuelsson, Tolkning och utfyllning - undersökningar kring ett förmögenhetsrättsteoretiskt tema, 2008, s. 305 f. med hänvisning till Lundstedt, Obligationsbegreppet. Senare delen: Den i förra delen hävdade åskådningen ytterligare konfronterad med jurisprudensens läror, 1930, s. 133.

[190] Ross, Harvard Law Review, 1957, s. 819 f. och Ross, Tü-Tü, i Festskrift til Henry Ussing, 1951, s. 478.

[191] Ross, Harvard Law Review, 1957, s. 813 och Ross, Tü-Tü, i Festskrift til Henry Ussing, 1951, s. 469.

[192] Rakneberg Haug, EPLJ, 2017, 254 ff., Björne, 2007, s. 477.

[193] Se inte minst antologin Kleineman (red.), Pragmatism v. principfasthet i nordisk förmögenhetsrätt, 2019.

[194] Blandhol utvecklar pragmatismen i en nordisk rättslig kontext i Blandhol, 2005, Blandhol, TfR, 2005, s. 491 ff. och Blandhol, TfR, 2004, s. 365 ff.

[195] Blandhol, Nordisk rettspragmatisme - Savigny, Ørsted og Schweigaard om vitenskap og metode, 2005, s. 51 och 66 f.

[196] A.a., s. 52 och 59 ff.

civilrättsliga i en skatterättslig kontext tar jag utgångspunkt i rättspragmatism istället för rättsrealism. Jag utvecklar därför pragmatismen närmare i nämnda kapitel.[197]

Det ska nämnas att den funktionalistiska förståelsen av förmögenhetsrätten på senare tid har kommit att ifrågasättas i Norge av Hans Fredrik Marthinussen och Erlend Baldersheim.[198] Mest långtgående i sin kritik är Baldersheim som föreslår en ny äganderättsteori. Med hänvisning till flera norska rättsfall såsom exempel framhåller han att den norska förmögenhetsrätten inte kan undvara ett äganderättsbegrepp.[199] Han ifrågasätter också förståelsen av ”äganderätt” såsom enbart en samling befogenheter eftersom ingen rättsvetare någonsin har kunnat ange vilka samtliga dessa befogenheter är. Äganderätten är enligt honom något annat, något mer.[200]

I en svensk kontext finns det flera civilrättsliga lagregler som kan ge intryck av att ha formulerats substantialistiskt. Detta visar sig i att äganderättstermen förekommer på flera håll i den civilrättsliga lagstiftningen, inte minst i 23 § KommL, 9:12 försäkringsavtalslagen,[201] 1 § GFL och 18 kap JB. Enligt Sandstedt förstärks också det substantialistiska intrycket av vissa förarbetsuttalanden till nämnda regler.[202] En jämförelse kan göras med 49 § KKöpL, som enligt Sandstedt istället har formulerats funktionalistiskt. Enligt denna regel är en köpare av en bestämd vara, eller av en vara som på något sätt har märkts ut eller avskilts för köparen, skyddad mot säljarens borgenärer i och med avtalet. Regeln begagnar sig inte av någon äganderättsterm och reglerar bara en specifik konflikt.[203]

Även om vissa regler kan framstå såsom substantialistiskt utformade läses de emellertid inte på ett substantialistiskt sätt av funktionalistiskt skolade jurister, utan reglerna omsätts automatiskt i en rättsfakta-rättsföljd-terminologi enligt Sandstedt.[204] Att äganderättstermen före-

[197] Se avsnitt 4.2.
[198] Marthinussen, Tredjemansproblemene - Om formuerettslige argumentasjonsmønstre, 2016 och Baldersheim, Til tingsrettens teori, 2017.
[199] Baldersheim, 2017, framförallt s. 72 ff.
[200] A.a., framförallt s. 138 ff.
[201] Försäkringsavtalslag (2005:104).
[202] Sandstedt, Sakrätten, Norden och europeiseringen: nordisk funktionalism möter kontinental substantialism, 2013, s. 329 ff.
[203] A.a., s. 329.
[204] A.a., s. 333 f., Sandstedt, Comparative Property Law and the Profound Differences between Nordic Functionalism and Continental Substantialism - The (Ir)Relevance of

kommer i en lagregel innebär alltså inte att innebörden av denna term anses vara avgörande för regelns tillämpning. Det är fullt möjligt att avgränsa begreppet på olika sätt vid lösandet av olika konflikter. När HD exempelvis tog ställning till huruvida en viss person var att betrakta som ägare i NJA 1995 s. 235 talade HD om ”ägaren i den mening som får anses avsedd med nämnda bestämmelser i varusmugglingslagen”. Det var alltså inte fråga om att fastställa någon allmängiltig äganderätt, utan bestämningen avgränsades till den aktuella fråga som prövades.[205] I NJA 2010 s. 227 hade HD att ta ställning till huruvida en försäkringstagare var att anse som den försäkrade tillgångens ”verklige ägare” enligt försäkringsvillkoren. HD uttalade då att äganderättsbegreppet många gånger kan ge upphov till olika tolkningar och att begreppet i sig inte är entydigt. Vidare uttryckte HD att olika frågor på grund av detta behandlas var och en för sig och att tolkningen av uttrycket ”verklig ägare” i försäkringsvillkoren i första hand får göras utifrån villkorens syfte och funktion.[206] Det finns också anledning att lägga märke till justitieråd Håstads särskilda yttrande i NJA 2008 s. 668 där han framhöll att ”äganderätt” anses som ett relativt begrepp i skandinavisk rätt. Det rör sig enligt honom inte om något som övergår vid en viss bestämd tidpunkt och med vars hjälp lösningarna på ett antal olika problem kan härledas. I målet kan dock noteras att underinstanserna intog ett mer substantialistiskt perspektiv då de inom ramen för den juridiska analysen sökte fastställa vem som hade äganderätt till den försäkrade tillgången.[207]

Det är inte otänkbart att det finns avgöranden från HD som ger uttryck för substantialism.[208] Enligt Rakneberg Haug är de skandinaviska rättssystemen inte enbart funktionalistiskt präglade. Historiska kvarlevor, men

---

Ownership, i Swedish Perspectives on Private Law Europeanisation, 2017, s. 74. Se också Martinson, Något om behoven av att underhålla och utveckla den nordiska (funktionalistiska) rättstraditionen, i Festskrift till Göran Millqvist, 2019, s. 465 f. samt Martinson, SvJT, 2008, s. 670 ff. där han läser 18 kap JB på just detta sätt.

[205] Jfr Sandstedt, Sakrätten, Norden och europeiseringen: nordisk funktionalism möter kontinental substantialism, 2013, s. 359 f.

[206] Se för en kritik av domens efterföljande argumentationsled Håstad, Vem är den verklige ägaren till en bil köpt med äganderättsförbehåll? - Om konsten att bedriva lönsam försäkringsrörelse genom att vid försäkringsfall bara betala tillbaka premien, i Festskrift till Torkel Gregow, 2010, s. 129 ff.

[207] Jfr Sandstedt, Sakrätten, Norden och europeiseringen: nordisk funktionalism möter kontinental substantialism, 2013, s. 26.

[208] Se exempelvis NJA 1993 s. 324 där HD nämnde att dold äganderätt inte är en ”äganderätt i vanlig mening”. Se också a.a., s. 27.

också mer sentida lagstiftningsprodukter kan anföras som exempel på substantialism.[209] Hon framför också att övergången från substantialism till funktionalism inte är något som speglas särskilt tydligt i civilrättslig lagstiftning och rättspraxis, utan framförallt märks i rättslitteraturen. Det betyder dock inte att civilrättslig lagstiftning och rättspraxis aldrig varit funktionalistiskt inriktad. Hon framhåller att redan före funktionalismens genomslag uppvisade den skandinaviska civilrätten många kännetecken som gjorde den kompatibel med ett funktionalistiskt synsätt.[210]

Mot denna bakgrund finns det anledning att upprepa att jag i avhandlingen inte gör anspråk på att svensk civilrätt i sin helhet är funktionalistisk eller att den i sin helhet är substantialistisk. Det handlar om två *möjliga* sätt att förstå och närma sig det civilrättsliga. Även om exempelvis äganderättstermen förekommer i en civilrättslig lagregel uppfattar en funktionalistiskt skolad jurist inte att tillämpningen av denna regel kräver ett fastställande av vem som har äganderätt. Regeln översätts i en rättsfakta-rättsföljd-terminologi, det vill säga att frågan om vem som har äganderätt ersätts med frågan om under vilka förutsättningar regelns rättsföljder bör inträda. Även en sådan regel kan alltså läsas på ett funktionalistiskt sätt. Snarare än att försöka fastställa i vilken utsträckning svensk civilrätt är substantialistisk eller funktionalistisk söker jag visa vad konsekvenserna blir av att det civilrättsliga adresseras utifrån en substantialistisk respektive funktionalistisk förståelse i en skatterättslig kontext.

Sammanfattningsvis har funktionalismen vunnit stor anslutning under det senaste århundradet i svensk civilrättslig litteratur. Funktionalismens framväxt kan sägas ha sammanfallit med utvecklingen av den skandinaviska rättsrealismen. På senare tid har den funktionalistiska traditionen emellertid kommit att underbyggas med pragmatism istället för rättsrealism. Det är pragmatismen som jag själv utgår ifrån när jag senare i avhandlingen söker utveckla en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext.[211] I begränsad utsträckning har det ifrågasatts huruvida nordisk förmögenhetsrätt genomsyras av en funktionalistisk tradition eller inte. Huruvida svensk civilrätt i sin helhet är

[209] Rakneberg Haug, EPLJ, 2017, s. 268.
[210] A.a., s. 269 ff.
[211] Vad det närmare bestämt innebär att jag underbygger funktionalismen med stöd av rättspragmatism istället för rättsrealism, samt varför jag har gjort detta val utvecklar jag närmare i avsnitt 4.2.

funktionalistisk eller substantialistisk är emellertid inte något som jag avser att undersöka. Jag är intresserad av vilka konsekvenser det får att adressera det civilrättsliga utifrån en substantialistisk eller funktionalistisk förståelse i en skatterättslig kontext.

1.6 Hur studien genomförs

1.6.1 Inledning

I avhandlingen använder jag mig av tre metoder. Den första metoden är hänförlig till kapitel 2 och används för att undersöka hur det civilrättsliga framställs i svenska inkomstskatterättsliga rättskällor. Den andra metoden är hänförlig till kapitel 3 och används för att kritiskt analysera behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. Den tredje metoden är hänförlig till kapitel 4 och används för att rekonstruera förståelsen av det civilrättsliga i en svensk inkomstskatterättslig kontext.

1.6.2 Metod för kapitel 2: En undersökning av hur det civilrättsliga framställs i inkomstskatterättsliga rättskällor

1.6.2.1 Inledning

Min metod i denna del består av följande tre moment:

- Utsortering av undersökningsmaterialet
- Närmare analys av undersökningsmaterialet
- Tematisering av undersökningsmaterialet

I det följande presenterar jag respektive moment under varsin rubrik.

1.6.2.2 Utsortering av undersökningsmaterialet

Jag har valt att undersöka hur det civilrättsliga framställs i inkomstskatterättsliga rättskällor. Undersökningen hade kunnat avse ett helt annat material och hade kunnat genomföras på ett helt annat sätt, exempelvis genom intervjuer. Mitt val att inrikta mig på inkomstskatterättsliga rätts-

källor förklaras av att den rättskälleideologi[212] som idag dominerar den skatterättsliga praktiken medför att skattelagstiftning, dess förarbeten, HFD:s praxis och doktrin får väldigt stort inflytande över denna praktik. Enligt min mening behöver rättsvetenskaplig forskning förvisso inte begränsa sig till dessa källor eller affirmera denna ideologi, men kritiska forskningsansatser behöver inte heller nödvändigtvis inrikta sig på annat material. Just eftersom dessa källor har stort inflytande är det också viktigt med kritiska forskningsansatser av dem.

Nästa fråga är hur min utsortering av material närmare bestämt har gått till. För att förklara detta finns det anledning att påminna om att en utgångspunkt för min undersökning av hur det civilrättsliga framställs i inkomstskatterättsliga rättskällor är att jag inte lägger in någon egen förförståelse i det civilrättsliga.[213] Givetvis bär jag på en hel del förförståelse kring det civilrättsliga, men snarare än att ta denna förförståelse för given och snarare än att utgå från att det i inkomstskatterätten finns en gemensam bild av det civilrättsliga inriktar jag min studie på hur det undersökta materialet självt formar det civilrättsliga. Det är mot denna bakgrund som min utsortering av material ska förstås.

När det gäller inkomstskattelagstiftningen (IL, KL och SIL) har jag sökt på uttrycket ”civilrätt”. En fråga som kan ställas är om det emellanåt inte är uppenbart att en viss regel i skattelagstiftningen bygger på civilrätten, även om inte detta uttryckligen anges. Som exempel skulle regeln i 11:45 IL kunna nämnas. Denna regel föreskriver att lån som har lämnats i strid med 21:1-7 ABL ska beskattas som inkomst av tjänst hos låntagaren. I regeln anges inte uttryckligen att detta utgör en anknytning till civilrätten. Givet förförståelsen att 21:1-7 ABL ingår i ett civilrättsbegrepp står det klart att 11:45 IL innehåller civilrättsliga element. I allmänhet betraktas detta förmodligen inte som något kontroversiellt påstående. Frågan är dock vad påståendet egentligen förmedlar. Innebär det bara att 11:45 IL hänvisar till en civilrättslig rättskälla? Förklaringsvärdet hos påståendet att 11:45 IL bygger på civilrätten är i så fall lågt. Det förklarar inte mer än att 11:45 IL hänvisar till en källa som kan kallas civilrättslig. Alternativt skulle

[212] Med ”rättskälleideologi” menar jag inte att det finns en och endast en gemensam uppfattning om vilka rättskällorna är och vilken hierarkisk ordning de har, utan enbart den allmänna föreställningen kring att rätten är något som består av innehållet i vissa auktoritativa källor.

[213] Se avsnitt 1.5.1.

påståendet kunna förmedla att 11:45 IL, genom hänvisningen till ABL, har en ”civilrättslig innebörd”. Det civilrättsliga är i så fall något mer än bara det faktum att 11:45 IL hänvisar till en källa som kan kallas för ”civilrättslig”. I så fall uppstår dock frågan: Vad är denna civilrättsliga innebörd? Bestäms denna innebörd av vad HD kommer fram till eller ska HD:s praxis bara ses som en möjlig tolkning av den civilrättsliga innebörden? Mot denna bakgrund är det motiverat att inte utgå ifrån någon egen förförståelse kring vad det civilrättsliga är för att istället undersöka hur materialet självt formar det civilrättsliga.

När det gäller inkomstskatterättsliga förarbeten har jag gjort en genomsökning den 15:e december 2018 i databaserna Karnov och Zeteo. Jag har gjort sökningar i respektive databas enligt följande:

- Sökning 1: ”civilrätt” skrevs in i sökfältet med ”förarbeten” och ”skatterätt” som valt filter i Karnov (i Zeteo är det inte möjligt att välja ”skatterätt” som filter).
- Sökning 2: ”civilrättslig” skrevs in i sökfältet med ”förarbeten” och ”skatterätt” som valt filter i Karnov (i Zeteo är det inte möjligt att välja ”skatterätt” som filter).
- Sökning 3: ”civilrättslig skatt” skrevs in i sökfältet med ”förarbeten” som valt filter.

När det gäller HFD-avgöranden har jag gjort sökningar den 15:e december 2018 i Karnov och Zeteo enligt följande:

- Sökning 1: ”civilrätt” skrevs in i sökfältet med ”Högsta förvaltningsdomstolen” som valt filter
- Sökning 2: ”civilrättslig” skrevs in i sökfältet med ”Högsta förvaltningsdomstolen” som valt filter
- Sökning 3: ”civilrättslig skatt” skrevs in i sökfältet med ”Högsta förvaltningsdomstolen” som valt filter.

För tiden efter den 15:e december 2018 har jag löpande försökt hålla listan uppdaterad med hjälp av databasen Juno. Jag har beaktat material till och med 15 mars 2020.

Vidare har jag gått igenom sökresultaten och sorterat bort uttalanden som inte handlar om inkomstskatt. Såvitt gäller HFD:s praxis har jag även sorterat bort avgöranden där termen ”civilrätt” med dess olika böjningar inte förekommer i HFD:s domskäl.[214] Däremot har jag inkluderat avgöranden där termen ”civilrätt” med dess olika böjningar förekommer i antingen domskälen hos en underinstans som HFD ansluter sig till eller i motiveringen från SRN som HFD ansluter sig till.

Det ska framhållas att jag i min undersökning nedan inte redovisar samtliga de ställen i inkomstskatterättsliga förarbeten och HFD:s praxis där termen ”civilrätt” förekommer. En sådan genomgång skulle ta mycket utrymme i anspråk och vara av begränsat värde eftersom det händer att termen förekommer utan att några närmare påståenden om förhållandet görs. Ett exempel på detta är RÅ 2000 ref. 68 där HFD inte uttrycker något annat om det civilrättsliga än att det inte fanns anledning att göra en bedömning av ”transaktionernas civilrättsliga konsekvenser”. Det rör sig om uttalanden som inte tillför särskilt mycket till analysen av hur förhållandet till det civilrättsliga har framställts.

Liksom när det gäller inkomstskattelagstiftningen skulle det kunna påpekas att en viss föreställning kring det civilrättsliga mycket väl kan ligga till grund för ett visst förarbetsuttalande eller ett visst HFD-avgörande trots att detta inte explicit kommer till uttryck. Ett exempel på detta skulle kunna vara RÅ 1987 ref. 119 där ett oljeföretag lånade ut olja till ett annat företag som var skyldigt att återställa samma kvantitet och kvalitet olja. Frågan som HFD ställde sig var om långivaren hade rätt att göra lagernedskrivning på den utlånade oljan. HFD nämner inte uttryckligen något om ”civilrätten” i sina domskäl men framhåller att långivaren, sedan oljan omhändertagits av låntagaren, inte längre var ägare till oljan. Långivaren hade endast en fordran på att återfå samma kvantitet olja (eller dess värde). Denne tillerkändes därför inte nedskrivningsrätt. I detta mål ser det ut som att en föreställning kring det civilrättsliga låg till grund för HFD:s avgörande i skattefrågan.[215] Huruvida så är fallet framgår dock inte av materialet i sig, utan kräver ett *antagande* om materialet. En sådan undersökning förutsätter därför en viss förförståelse från min sida kring vad det

[214] I flera avgöranden förekommer termen endast i underinstansernas domar, i parternas argumentationer eller i skiljaktiga meningar och tillägg från olika justitieråd.
[215] Ett annat exempel är RÅ 1998 not 166.

civilrättsliga är. Med andra ord är det i så fall jag, och inte det undersökta materialet, som kvalificerar något som civilrättsligt. Det är just den typen av kvalificeringar som jag önskar problematisera i avhandlingen.

När det gäller litteraturuttalanden begränsar jag mig i princip till litteraturuttalanden från 1978 och framåt.[216] Anledningen är att Sture Bergström då publicerade sin avhandling ”Skatter och civilrätt”, samt att frågan om förhållandet mellan skatte- och civilrätt inte tidigare blivit föremål för någon mer ingående studie.[217] Inte minst uttryckte Anders Hagstedt 1972 att det vid denna tidpunkt inte fanns någon studie som gav belägg för att skatterätten förhöll sig på det ena eller andra sättet till civilrätten.[218]

Jag inkluderar emellertid två litteraturuttalanden från tiden före 1978, nämligen var sitt uttalande från K.G.A Sandström och Hagstedt. Anledningen till detta är att Hagstedts förhållningssätt verkar ligga till grund för Bergströms ingång i frågan. Sandström behandlar jag av den anledningen att Hagstedts förhållningssätt framstår som ett svar på Sandströms uppfattning i frågan. Att behandla Sandström och Hagstedt kan därför bidra till att förstå Bergström.

Vidare bortprioriterar jag uttalanden som inte uttalar sig mer generellt om förhållandet mellan skatte- och civilrätt. Anledningen till det är att det undersökta materialet i annat fall skulle bli alltför omfattande. Som exempel på uttalanden som jag har bortprioriterat kan SN:s årliga rättsfallshäfte nämnas.[219] Här rör det sig nämligen om uttalanden i relation till specifika sakfrågor och där frågan om förhållandet till det civilrättsliga inte behandlas på djupet. Vad som utgör ett mer generellt uttalande om förhållandet kräver såklart en bedömning, men jag har försökt att vara generös och att inkludera, snarare än att exkludera källor.

---

[216] Som exempel på vissa källor där något om förhållandet till civilrätt omnämns, men som jag har lämnat därhän kan följande nämnas: Helmers, Kringgående av skattelag - studier i svensk och utländsk beskattningsrätt, 1956, s. 233 f., Ljungberg, SvSkT, 1964, s. 162 ff., Sandström, SN, 1967, s. 355 ff., Fogelklou, SvSkT, 1969, s. 1 ff., Hessler, 1973, s. 535 ff., Grosskopf, SN, 1975, s. 427 ff., Lodin, Koncernbeskattning i USA: studier i koncernens skatterättsliga behandling, 1973 och Mattsson, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter - en inkomstskatterättslig studie av handelsbolag och enkla bolag, 1974.

[217] Bergström behandlade översiktligt dittillsvarande litteraturuttalanden i sin avhandling, se Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 15, 81 ff.

[218] Hagstedt, 1972, s. 48.

[219] Se till exempel Bergström, SN, 1999, s. 328.

Jag har sökt igenom avhandlingar, monografier, festskrifter, vänböcker, läroböcker och artiklar i SN, SvSkT och FT som behandlar svensk inkomstskatterätt.[220] Därutöver har jag granskat dessa källors referenser för att se om det är någon ytterligare källa jag har missat.

1.6.2.3 Närmare analys av materialet

Min metod för att närmare analysera hur skatterättens förhållande till det civilrättsliga framställs i inkomstskatterättsliga rättskällor består i att ställa ett antal frågor till det undersökta materialet. I denna del har jag hämtat inspiration från Carol Bacchis modell för att undersöka olika antaganden och föreställningar som ligger till grund för hur ett problem formuleras i en viss kontext. Denna modell, vilken hon själv benämner som en ”what's the problem represented to be-approach”, går just ut på att ställa vissa frågor till det undersökta materialet. Bland annat frågas hur ett problem är formulerat, vilka dikotomier, kärnbegrepp och kategorier det utgår ifrån, samt vilka effekter det ger upphov till såsom vilka gränser problemformuleringen sätter för vad som kan tänkas och göras.[221]

Förtjänsten med Bacchis metod består i att den inte tar en viss problemställning för given. Metoden utgår ifrån att problem inte bara är något som behöver lösas, utan att problem är något som skapas utifrån en viss utgångspunkt och vissa antaganden. Utifrån alternativa antaganden är det möjligt att själva problemet förändras. Som jag utvecklar närmare nedan framstår exempelvis frågan om hur skatterätten förhåller sig till civilrättsliga begrepp som meningsfull utifrån en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga.[222] Frågan är svårare att förena med en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga. Själva problemet angående skatterättens förhållande till det civilrättsliga förändras alltså beroende på hur det civilrättsliga formas.[223]

---

[220] Jfr avgränsningarna ovan i avsnitt 1.4.2.
[221] Bacchi, 2009.
[222] Se kapitel 3.
[223] Se kapitel 4 och Rakneberg Haug, EPLJ, 2017, s. 239. Jfr även Samuelsson, Tolkning och utfyllning - undersökningar kring ett förmögenhetsrättsteoretiskt tema, 2008, s. 43 om att tolkningslärans första fråga ”Hur skall texten förstås?” verkar framtvinga en viss bestämd struktur hos de resonemang som därefter förs.

Det ska nämnas att Bacchis modell är anpassad för att analysera policyförslag. Om det exempelvis föreslås att lärare ska få högre lön som ett svar på sjunkande resultat i PISA-mätningar kan Bacchis analysmodell synliggöra att de sjunkande resultaten antas bero på lärarnas prestationer och att detta i sin tur antas bero på ekonomiska incitament. Eftersom mitt undersökningsföremål skiljer sig åt har jag anpassat de frågor som ställs för att genomföra analysen. Jag använder mig av följande frågor för att undersöka hur problemet kring skatterättens förhållande till det civilrättsliga framställs i inkomstskatterättsliga rättskällor.

1. Hur påstås skatterätten förhålla sig till det civilrättsliga?
2. Hur ramas det civilrättsliga in och hur avgränsas det civilrättsliga i dessa framställningar av förhållandet?
3. Framhålls det explicit vad som menas med det civilrättsliga?
4. Vilka källor hänvisas det till för att underbygga olika påståenden om det civilrättsliga?
5. Vilka värden påstås motivera att skatterätten förhåller sig eller borde förhålla sig på ett visst sätt till det civilrättsliga? Utvecklas dessa värden närmare?

Fråga 1 och 2 överlappar delvis varandra. Den första frågan tar sikte på *vad* som sägs. Vid min återgivning av vad som sägs uppmärksammar jag simultant *hur* det civilrättsliga ramas in och avgränsas. Ett sätt att rama in det civilrättsliga är såsom ett innehåll i termer. Ett exempel på detta finns i en artikel författad av Sandström där han framhåller att civilrättsliga termer som förekommer i skattelagstiftningen ska tolkas i enlighet med sin hävdvunna civilrättsliga innebörd.[224] Ett annat sätt att rama in det civilrättsliga är såsom en bestämning av rättshandlingar. Så är exempelvis fallet när Hultqvist talar om att rättshandlingar ska bedömas i enlighet med deras civilrättsliga innebörd.[225] Ett tredje sätt att rama in det civilrättsliga är såsom en metod. Exempelvis anför Bergström i flera sammanhang att

[224] Sandström, SvSkT, 1952, s. 247 ff.
[225] Hultqvist, SN, 2007, s. 696 ff.

HFD:s praxis bygger på civilrättsliga tolkningar, varvid det civilrättsliga alltså framställs som något HFD *gör*.[226]

Hur det civilrättsliga ramas in syns också i vad som påstås bekräfta att skatterätten förhåller sig på visst sätt till det civilrättsliga. Om det exempelvis hävdas att ett visst HFD-avgörande vilar på civilrätten eftersom HD skulle ha klassificerat ett visst avtal under samma etikett som HFD gjorde så implicerar detta att det civilrättsliga består i vilka etiketter HD klassificerar ett visst avtal under.

Som framgår av fråga 2 ovan tar min undersökning inte bara sikte på hur det civilrättsliga ramas in utan också på hur det civilrättsliga avgränsas. Om den frågeställning som behandlas exempelvis är i vilken utsträckning HFD:s praxis bygger på den civilrättsliga innebörden eller på den ekonomiska innebörden av rättshandlingar framställs den ekonomiska innebörden såsom något externt i förhållande till det civilrättsliga.[227] Det handlar alltså om vad som skiljs från det civilrättsliga, snarare än vad som ramas in såsom civilrättsligt. I nämnda exempel avgränsas det ekonomiska bort från det civilrättsliga.

Det bör understrykas att jag inriktar mig på hur det civilrättsliga framställs *i texten* och inte på vad olika personer kan tänkas ha avsett. Som Bacchi själv uttrycker det är inte syftet med metoden att ”elicit the assumptions and beliefs *held by policy makers*. [...] Rather the task is to identify the assumptions and/or presuppositions that *lodge within problem representations*.”[228] Om till exempel en viss inkomstskatterättslig rättskälla tar ställning till hur skatterätten förhåller sig till civilrättsliga begrepp så ramas det civilrättsliga in som ett innehåll i vissa termer. Om den fråga som behandlas istället är i vilken utsträckning HFD:s praxis vilar på civilrättsliga analyser av avtal ramas det civilrättsliga snarare in som en metod för att analysera avtal.

Fråga 3 tar sikte på huruvida det explicit förklaras vad som menas med det civilrättsliga. Denna fråga är enkel att kontrollera eftersom det handlar om att undersöka huruvida det uttrycks att ”med civilrätt menar jag…” eller liknande. Jag går därför inte in på denna fråga närmare här.

---

[226] Se Bergström, SN, 1999, s. 328, Bergström, SN, 2003, s. 10 f. och Bergström, SN, 2003, s. 646.

[227] Se exempel på detta i avsnitt 2.4.10.

[228] Jfr Bacchi, 2009, s. 5. Kursiveringen återfinns i originaltexten.

Fråga 4 handlar om vilka källor det hänvisas till för att underbygga olika påståenden kring det civilrättsliga. Vilka källor det hänvisas till är också en del i hur det civilrättsliga formas i en skatterättslig kontext. Som framgår av min undersökning hänvisas det i vissa fall enbart till civilrättslig litteratur för att understödja olika påståenden om det civilrättsliga. I några fall stöds olika påståenden kring det civilrättsliga bara av hänvisningar till annan skatterättslig litteratur.[229] Det kan finnas goda skäl för detta. Ett skäl skulle kunna vara att litteraturuttalandet som det hänvisas till redan har utrett den civilrättsliga frågan och att det vore onödigt att uppfinna hjulet två gånger. Ett annat skäl skulle kunna vara att det inte alltid finns så många andra rättskällor att tillgå än just rättslitteraturen.[230] Det finns emellertid också vissa problematiska aspekter. Exempelvis kan olika uppfattningar komma till uttryck i olika litteraturuttalanden utan att detta uppmärksammas. Det kan också tänkas att ett visst litteraturuttalande råkat förbise ett HD-avgörande eller att litteraturuttalandet inte plockas upp av HD i ett senare avgörande. Att det i en viss skatterättslig rättskälla enbart hänvisas till litteraturuttalanden innebär givetvis inte att denna källa anses utgöra den högsta auktoritativa källan för vad civilrätten är. När jag uttrycker att källorna som det hänvisas till är en del i hur det civilrättsliga formas syftar jag därför inte på vad som har avsetts. Det jag syftar på är hur det civilrättsliga rent praktiskt underbyggs, det vill säga hur det civilrättsliga formas *i texten*.

Genom fråga 5 undersöker jag också vilka värden det hänvisas till för att motivera hur skatterätten förhåller sig eller borde förhålla sig till det civilrättsliga. Med ”värde” menar jag något som antas vara gott eller ont, bra eller dåligt och bättre eller sämre än något annat.[231] Som exempel kan nämnas legalitet, förutsebarhet, ändamålsenlighet, det allmännas intresse av en effektiv beskattning med mera. I detta inkluderar jag också rättsliga principer. Jag undersöker värden som olika skatterättsliga rättskällor påstår sig *utgå* ifrån för att analysera hur skatterätten borde förhålla sig till det civilrättsliga, värden som det hänvisas till för att *förklara* varför skatterätten förhåller sig på visst sätt till det civilrättsliga och värden som används för att *utvärdera* hur skatterätten förhåller sig till det civilrättsliga. Det bör

[229] Se avsnitt 2.4.14.2.
[230] Detta framfördes till exempel av Göransson, SN, 1985, s. 25, se avsnitt 2.4.4.
[231] Badersten, Normativ metod - att studera det önskvärda, 2006, s. 21 f.

särskilt understrykas att jag inriktar mig på de värden som explicit framhävs och inte på värden som latent kan tänkas ligga bakom olika uttalanden. Jag undersöker också huruvida dessa värden analyseras närmare eller inte. Begränsningen till det manifest uttryckta är relevant eftersom det manifest uttryckta är det som finns direkt tillgängligt. Det manifest uttryckta är också det som direkt möter en läsare och som kan påverka dennes föreställningar om hur skatterättens förhållande till det civilrättsliga gestaltar sig. Min läsning av materialet kan därför sägas ta sikte på ett mottagarperspektiv, snarare än ett uttalarperspektiv.

Jag har övervägt att försöka identifiera huruvida olika utsagor är normativa eller deskriptiva i de undersökta källorna. Det framgår dock sällan explicit av dessa källor huruvida de gör anspråk på att uttala sig normativt eller deskriptivt. Som framgår av styckena ovan ligger inte heller mitt intresse i vad olika författare kan tänkas ha avsett, utan i vilka strukturer för tänkandet som reproduceras genom det språk som används. Dessa strukturer kan befästa en viss uppfattning om rättens beskaffenhet, trots att andra tolkningar kanske hade varit möjliga. Huruvida en viss författare haft för avsikt att uttala sig deskriptivt eller normativt är, ur detta ljus, mindre relevant. Jag har därför valt att inte använda mig av denna distinktion som ett analysinstrument.

1.6.2.4 Tematisering av materialet

I min presentation av undersökningen behandlar jag inkomstskattelagstiftningen och dess förarbeten tillsammans eftersom de har ett nära samband med varandra. HFD:s praxis och skatterättslig doktrin behandlar jag var för sig.

Vidare presenterar jag mina analyser av respektive källa på något olika sätt. När det gäller inkomstskattelagstiftningen, dess förarbeten och HFD:s praxis presenterar jag olika uttalanden med hänsyn till vilka frågor dessa uttalanden gör anspråk på att uttala sig om. En sådan fråga är skatterättens förhållande till civilrättsliga rättshandlingar, en annan skatterättens förhållande till civilrättslig giltighet och en ytterligare skatterättens förhållande till civilrättsliga begrepp. Ett annat alternativ skulle vara att presentera olika uttalanden rent kronologiskt för att se hur framställningen av det civilrättsliga har utvecklats över tiden. Enligt min mening skulle

detta emellertid försvåra presentationens överskådlighet. I nämnda källor behandlas nämligen olika frågor vid olika tidpunkter, varför det skulle ge ett rörigt intryck att behandla dem rent kronologiskt.

I min presentation av den skatterättsliga litteraturen söker jag istället följa utvecklingen av hur olika idéer har kommit att uttryckas kring skatterättens förhållande till det civilrättsliga, till exempel idén om civilrättens prejudiciella ställning eller idén om den allmänna civilrättsliga innebörden. Genom denna disposition söker jag visa hur olika sätt att tala om det civilrättsliga har sett ut och förändrats över tiden i den skatterättsliga litteraturen, hur vissa spår plockas upp eller avvisas av vissa forskare, medan andra lämnas okommenterade.

1.6.3 Metod för kapitel 3: En kritisk analys av den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga

Min undersökning av hur det civilrättsliga framställs i inkomstskatterättsliga rättskällor utvisar att civilrättsliga begrepp och rättigheter i stor utsträckning behandlas såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid skatterättsliga bedömningar.[232] I det efterföljande kapitlet (kapitel 3) företar jag en kritisk analys av denna förståelse av det civilrättsliga. För att göra detta tar jag avstamp i en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga. Det innebär att jag behandlar begrepp och rättigheter som centrala för rättsligt problemlösande (både för skatte- och civilrättsligt problemlösande). Min avsikt är att kritiskt analysera den substantialistiska hanteringen av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext utifrån substantialismens egna premisser.

Metoden utgör en form av immanent kritik, såsom denna metod har kommit att beskrivas av Titus Stahl. Kärnan i denna metod består i att kritiskt analysera en social praktik utifrån den sociala praktikens egna utgångspunkter.[233] Denna form av kritik förstås enligt min mening bäst

[232] Se avsnitt 2.5.

[233] Med ”social praktik” åsyftas ett handlingsmönster som är gemensamt för en grupp av människor, vilket alltså är skilt från handlingar som utförs av enskilda individer. Att exempelvis kritisera person X för att denne är försenad utgör inte en kritik av en social praktik. Däremot rör det sig om en kritik av en social praktik om förseningen antas ingå i eller orsakas av en kollektiv vana av att vara försenad. Se Stahl, What is Immanent Critique?, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2357957, hämtad den 7 januari 2020, s. 4. Hämtad den 10 februari 2019.

genom att särskiljas från andra former av kritik. Stahl skiljer i sin artikel mellan extern, intern och immanent kritik. Han framhåller att för att kritisera en social praktik krävs någon typ av standard för utvärdering. Denna standard behöver inte nödvändigtvis delas av de som ingår i den sociala praktik som kritiseras. I så fall rör det sig om en extern kritik.[234] I förhållande till en snävare positivrättslig förståelse av skatterätt skulle exempelvis olika idéer om social hållbarhet för närvarande kunna tjäna som exempel på en extern kritik. Ett exempel som Stahl själv lyfter fram är John Rawls rättviseteori, vilken utgör ett försök att definiera rättvisa oberoende av de sociala praktiker som teorin är tänkt att utvärdera.[235] En svårighet med den externa kritiken består i att vinna allmän acceptans för standarden som används. Risk finns också att standarden formuleras så vagt att den blir närmast intetsägande. Som ett alternativ till den externa kritiken skulle den standard som används kunna härledas från just den sociala praktik som kritiseras. Stahl kallar detta för en intern kritik.[236] Exempelvis är koherens ett viktigt värde i den positivrättsliga traditionen.[237] Att kritisera ett eller flera rättsfall för bristande koherens i förhållande till rättskällorna i övrigt utgör därför en form av intern kritik. En nackdel med den interna kritiken är att den inte har någon potential att förändra en social praktik som är förenlig med dess egna värden, detta även om den sociala praktiken ifråga kan ha väldigt skadliga verkningar.[238] Mot denna bakgrund utgör den immanenta kritiken en mellanväg mellan den externa och interna kritiken. Immanent kritik av en social praktik tar sin utgångspunkt i de antaganden som den sociala praktiken själv utgår ifrån och söker visa att den sociala praktiken innehåller oundvikliga motsättningar som inte erkänns i den sociala praktikens självförståelse. Det handlar om att visa att den sociala praktiken inte är kapabel att leva upp till sina egna anspråk.[239] Till exempel skulle det kunna handla om att visa

[234] A.a., s. 4 ff. Hämtad den 10 februari 2019.
[235] Stahl lyfter själv fram John Rawls rättviseteori som exempel, se a.a., s. 2 och 5 f. Hämtad den 10 februari 2019.
[236] A.a., s. 6. Hämtad den 10 februari 2019.
[237] Se exempelvis Peczenik, Vad är rätt? - om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation, 1995, s. 564 ff.
[238] Jfr Stahl, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2357957, hämtad den 7 januari 2020, s. 6. Hämtad den 10 februari 2019.
[239] A.a., s. 6 ff. Hämtad den 10 februari 2019.

att rättsordningen inte är kapabel att leva upp till värdet av koherens.[240] Frågan är därför inte hur rättsordningen kan göras koherent utan hur de inre motsättningarna kan omfamnas. Den immanenta kritiken öppnar på så sätt upp för en kritik av både den sociala praktiken och dess standard, vilket är en framträdande skillnad gentemot den interna kritiken där den sociala praktikens standard tas för given.[241]

Översatt till min studie söker jag i kapitel 3 ge mig in för att undersöka förhållandet mellan skatte- och civilrätt med utgångspunkt i hur denna fråga idag diskuteras i inkomstskatterätten (vilket jag visar i kapitel 2). Jag behandlar då frågan om förhållandet till civilrättsliga termer och begrepp i skattelagstiftningen, frågan om civilrättens betydelse för frågan om vem som ska beskattas för en viss inkomst samt frågan om skatterättens förhållande till rättshandlingars civilrättsliga innebörd. I linje med tidigare framställningar[242] utgår jag också ifrån att skatterättens anknytning till denna civilrätt motiveras av legalitets- och förutsebarhetshänsyn.

Nämnda frågeställningar passar enligt min mening väl ihop med en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga. För att kritiskt analysera den substantialistiska förståelsen utifrån dess egna premisser behöver jag redogöra för dessa premisser. Detta gör jag i inledningen till kapitel 3. Närmare bestämt rör det sig om en språkfilosofisk utgångspunkt som kallas referensteorin, en ontologisk utgångspunkt som bygger på John Searles teori om institutionella fakta, samt en epistemologisk utgångspunkt som kretsar kring intersubjektivitet.[243]

Utifrån dessa utgångspunkter ger jag mig därefter in i en undersökning av ovannämnda frågeställningar. I inledningen till problemställningarna preciserar jag det civilrättsliga. För att exempelvis undersöka civilrättsliga begrepp i skatterätten förutsätts att det står klart vad ett ”civilrättsligt begrepp” är. Preciserandet av det civilrättsliga gör jag mot bakgrund av substantialismens teoretiska utgångspunkter. Utifrån dessa utgångspunkter undersöker jag därefter hur skatterätten förhåller sig till denna civilrätt.

---

[240] Notera att jag i detta sammanhang inte uttalar mig om huruvida så är fallet eller inte. Min avsikt är enbart att exemplifiera vad en immanent kritik skulle kunna innebära.
[241] Stahl, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2357957, hämtad den 7 januari 2020, s. 6. Hämtad den 10 februari 2019.
[242] Se avsnitt 2.5.
[243] Se avsnitt 3.2.

Vid min behandling av varje kategori av problemställning uppställer jag ett antal underavsnitt. Exempelvis har jag för avsnittet om civilrättsliga termer och begrepp i skatterätten uppställt de olika underavsnitten ”ränta”, ”gåva”, ”konkursbo” med mera. Jag inleder varje underavsnitt med en redogörelse för en skatterättslig frågeställning som gör det påkallat att uppsöka det civilrättsliga. Exempelvis kan en skatterättslig frågeställning vara huruvida ett visst HFD-avgörande överensstämmer med den civilrättsliga innebörden av termen ”ränta” eller inte. Efter att ha redogjort för denna frågeställning ger jag mig in i det civilrättsliga. Därefter återvänder jag till den skatterättsliga frågeställningen för att med hjälp av det civilrättsliga försöka besvara den.

I min undersökning visar jag emellertid hur de olika faktorerna[244] problematiserar behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. Faktorerna visar i vilka avseenden det civilrättsliga *produceras i* skatterätten. Till följd av faktorerna kan det civilrättsliga, även utifrån substantialismens egna utgångspunkter, förstås och avgränsas på diametralt olika sätt. En konsekvens av detta är att det civilrättsliga kan understödja diametralt motsatta lösningar på de skatterättsliga problemen. Dessa inre motsättningar vad gäller förståelsen av det civilrättsliga synliggörs inte när civilrättsliga begrepp och rättigheter behandlas såsom sammanhållna yttre entiteter vilka skatterätten har att förhålla sig till. För en person som ger sig ut för att bedöma en skatterättslig frågeställning utifrån en substantialistisk förståelse är det inte heller så enkelt att upptäcka dessa motsättningar eftersom det finns en risk att personen hanterar de olika faktorerna omedvetet. För personen ifråga kan det i så fall framstå som att svaret på den skatterättsliga frågan av nödvändighet följer av en yttre civilrätt, trots att detta beror på en förförståelse av det civilrättsliga som i sig inte är nödvändig. Detta kan illustreras med hjälp av fenomenet dubbeltydiga bilder. Beakta exempelvis följande bild:

[244] Se avsnitt 1.3.

Figur 1.4: W.E Hills teckning ”My Wife and My Mother-In-Law”[245]

En betraktare av denna bild kan ta det för självklart att den illustrerar en ung kvinna som vänder sin blick bort från tecknaren. En annan betraktare kan ta det för självklart att bilden illustrerar en gammal tant i huvudduk.[246] Att så är fallet beror på att olika betraktare närmar sig bilden utifrån olika förförståelser. Om en viss betraktare inte känner till att det rör sig om en dubbeltydig bild är risken att denne i full övertygelse utgår ifrån att bilden föreställer det som vederbörandes förförståelse förmedlar. Betraktaren hade över huvud taget inte kommit på tanken att ifrågasätta denna föreställning. På motsvarande sätt uppträder civilrätten för en person som omedvetet tar sin egna avgränsning av det civilrättsliga för given vid lösandet av ett skatterättsligt problem. För personen själv framstår dennes lösning såsom en nödvändig följd av en yttre civilrätt även om lösningen bygger på en bestämning av det civilrättsliga som i sig inte är nödvändig. För en annan person, som utgår ifrån en alternativ förståelse av det civilrättsliga, hade lösningen kunnat bli den diametralt motsatta. Att så är fallet ger anledning att ifrågasätta den substantialistiska förståelsens förmåga att tillvarata det interna värdet av förutsebarhet. Bedömarens slutsats är endast förutsebar för personer som delar bedömarens förförståelse av det civilrättsliga. Det bör dock understrykas att ökad

[245] Hill, William Ely, My Wife and My Mother-In-Law, hämtad 2018-11-28 från https://commons.wikimedia.org/wiki/File:Youngoldwoman.jpg.

[246] Den unga kvinnans halsband bildar den gamla tantens mun och den gamla tantens näsa bildar den unga kvinnans haka.

förutsebarhet inte är det som min avhandling tjänar till att uppnå.[247] Vad jag gör gällande är att den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext är behäftat med oundvikliga inre motsättningar, detta eftersom det inte finns något korrekt sätt att hantera faktorerna på. Olika förståelser av det civilrättsliga medför att det civilrättsliga tillvaratar olika intressen vid det skatterättsliga problemlösandet (inte bara intresset av förutsebarhet eller enskildas skydd från staten). Att dessa motsättningar behöver erkännas och omfamnas är vad som driver min avhandling.[248]

Sammanfattningsvis består avhandlingens andra del i en kritisk analys av den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext utifrån substantialismens egna premisser. Metodologiskt innebär det att jag i avhandlingens andra del utvecklar de teoretiska utgångspunkter som substantialismen bygger på för att därefter undersöka förhållandet mellan skatte- och civilrätt utifrån just denna förståelse av det civilrättsliga. Vid min undersökning identifierar jag ett antal faktorer som medför att frågan om hur skatterätten förhåller sig till det civilrättsliga i flera exempel kan besvaras på diametralt olika sätt. Detta gör det problematiskt att behandla civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid det skatterättsliga problemlösandet.

1.6.4 Metod för kapitel 4: Utvecklandet av en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext

I avhandlingens tredje del undersöker jag hur skatterättens förhållande till det civilrättsliga skulle förstås utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga. Det bör betonas att jag inte inriktar mig på hur skatterätten skulle kunna förstås funktionalistiskt, utan på hur det civilrättsliga skulle kunna förstås funktionalistiskt i en skatterättslig kontext.

Jag inleder avhandlingens tredje del med att teoretiskt underbygga funktionalismen. Detta gör jag genom att knyta an till en tankeströmning som kallas pragmatism, såsom denna tankeströmning har kommit att

[247] I så fall hade det varit fråga om en intern kritik, vilken tar den sociala praktikens egna standard för given.
[248] Se närmare om detta i avsnitt 1.7.

utvecklas av Richard Rorty.[249] Att redogöra för dessa teoretiska utgångspunkter är av betydelse eftersom funktionalismen, såsom jag uppfattar och utvecklar den, bygger på ett helt annat tankesätt i grundläggande teoretiska frågeställningar än substantialismen. Om jag inte redogör för dessa teoretiska utgångspunkter är risken att det funktionalistiska förhållningssättet till det civilrättsliga inte till fullo förstås av en läsare som inte delar nämnda utgångspunkter.[250]

Efter genomgången av funktionalismens teoretiska utgångspunkter preciserar jag hur det civilrättsliga förstås i en skatterättslig kontext utifrån dessa utgångspunkter. Därefter ger jag mig in för att undersöka hur bilden av ett antal materiellrättsliga problem angående förhållandet mellan skatte- och civilrätt förändras med en övergång från en substantialistisk till en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga. De materiellrättsliga problem som jag går igenom känns igen från kapitel 3. Jag går emellertid inte igenom samtliga materiellrättsliga problem från kapitel 3. En fullständig genomgång är enligt min mening inte nödvändig för att uppfylla syftet att rekonstruera förståelsen av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext. Mitt huvudbudskap med kapitlet är nämligen att visa vad det skulle innebära att anlägga en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext så att en läsare själv skulle kunna anlägga denna förståelse av det civilrättsliga i relation till olika skatterättsliga frågor. De skatterättsliga problem som jag behandlar i kapitlet fungerar endast som exempel för att visa hur en förändrad förståelse av det civilrättsliga skulle ta sig uttryck i en inkomstskatterättslig kontext. Vilka dessa problem är och hur just dessa problem borde lösas är alltså inte det som jag vill sätta fokus på med kapitlet. Urvalet av skatterättsliga problem saknar enligt min mening också betydelse för den typ av analys som jag företar. Om jag exempelvis hade gett mig ut för att pröva huruvida en viss föreställning om skatterätten är korrekt eller inte så hade givetvis urvalet haft stor betydelse. Min analys handlar emellertid om att visa hur bilden av skatterättsliga problemställningar förändras med en övergång från en substantialistisk till en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga. Jag hade lika gärna kunnat välja andra problemställningar för att visa hur

[249] Se avsnitt 4.2.

[250] Se även avsnitt 3.2.1 om anledningen till denna redogörelse för de teoretiska utgångspunkterna.

formuleringen och förståelsen av dem skulle förändras utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga.

Vidare avslutar jag avhandlingens tredje del med att adressera viss kritik som skulle kunna riktas mot den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext. Det handlar om en kritik utifrån legalitetsprincipens föreskriftskrav, värdet av förutsebarhet och strävan efter att minska godtyckligheten i rättstillämpningen. Som framgår av min undersökning i avhandlingens första del har dessa värden påstått motivera skatterättens följsamhet gentemot civilrättsliga begrepp och rättigheter.[251] I den tredje delen knyter jag därför an till vad som har sagts om dessa värden i den skatterättsliga litteraturen när det gäller skatterättens förhållande till det civilrättsliga, samt ställer dem i relation till den funktionalistiska förståelsen.[252]

Sammanfattningsvis utvecklar jag funktionalismens teoretiska utgångspunkter i inledningen till avhandlingens tredje del. Jag visar därefter hur dessa utgångspunkter förändrar förståelsen av det civilrättsliga och av de problem som har ansetts angå skatterättens förhållande till det civilrättsliga. Vidare visar jag hur nämnda problemställningar skulle kunna lösas utifrån en funktionalistisk hantering av det civilrättsliga. Dessa lösningar är i sig dock av mindre intresse och ska snarare ses som medel för att illustrera den funktionalistiska hanteringen av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext. Avslutningsvis ställer jag den funktionalistiska förståelsen i relation till vad som har sagts i den skatterättsliga litteraturen kring legalitetsprincipens föreskriftskrav och värdet av förutsebarhet när det gäller förhållandet mellan skatte- och civilrätt.

1.7 Vad som motiverar min ansats och för vem den är relevant

Min huvudsakliga kritik i avhandlingen riktar sig mot behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. Kritiken går ut på att visa att det civilrättsliga både förstås och kan förstås på helt olika sätt i inkomstskatterätten. Vilka

[251] Se avsnitt 2.5.

[252] Som framgår av avhandlingens syfte ingår detta moment i min rekonstruktion av det civilrättsliga, se avsnitt 1.4.1.

lösningar som är möjliga på ett skatterättsligt problem begränsas under dessa förhållanden inte av en yttre civilrätt. Olika förståelser av det civilrättsliga begränsar vilka lösningar som *framstår såsom möjliga*.[253]

Anta att ett antal transaktioner, vars enda syfte är att kringgå skatteregelverket, kvalificeras på ett visst sätt av HFD och att detta får till följd att kringgåendeförsöket lyckas. Anta vidare att person X i en rättsfallskommentar framför att transaktionernas civilrättsliga innebörd var sådan att det inte fanns något utrymme för HFD att underkänna upplägget. I nämnda rättsfallskommentar hänvisas det alltså till civilrätten för att förklara varför HFD kom fram till lösningen ifråga. Nämnda analys av detta rättsfall förutsätter emellertid en särskild avgränsning av det civilrättsliga. Anta att det civilrättsliga skulle kunna avgränsas på ett alternativt sätt, att denna alternativa avgränsning är lika korrekt som den avgränsning person X gjorde och att det utifrån denna alternativa avgränsning skulle konkluderas att HFD avvek från civilrätten. Beroende på hur det civilrättsliga avgränsas står det i så fall klart att det förvisso inte strider mot civilrätten att kvalificera transaktionerna på det sätt som HFD gjorde, men att det inte heller skulle strida mot civilrätten att kvalificera transaktionen på ett sätt som möjliggör beskattning. Talet om ”transaktionernas civilrättsliga innebörd” förklarar under dessa förhållanden inte varför lösningen blev som den blev, utan osynliggör varför inte lösningen blev en annan.

En funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga erbjuder en möjlighet att frigöra sig från behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. Utifrån en funktionalistisk förståelse ses begrepp och rättigheter enbart såsom omskrivningar för olika intresseavvägningar och konsekvensanalyser. Vid det rättsliga problemlösandet sätts dessa intresseavvägningar och konsekvensanalyser i förgrunden. Samtidigt ska noteras att vilka intressen som finns och hur de förhåller sig till varandra inte är givet, utan historiskt och ideologiskt betingat.[254] Den funktionalistiska förståelsen kan därför sägas fästa större vikt vid det som civilrättsliga begrepp och rättigheter *åstadkommer* än vid begreppen och rättigheterna i sig.

---

[253] På så sätt kan avhandlingen sägas bidra till att synliggöra *det rättsligt möjliga* i linje med hur Wilhelmsson använder detta uttryck, se Wilhelmsson, JT, 1993/94, s. 501 ff.
[254] Se närmare om detta i avsnitt 4.3.

Det skulle kunna hävdas att legitimitetsskäl talar för att lösningar på rättsliga problem bör kläs i en neutral form (såsom deduktioner ur rättsliga begrepp och rättigheter) även när beslutsfattaren har ett aktivt ansvar för utfallet. Exempelvis har Karen J. Alter framhållit: ”By appearing neutral, by crafting compromise positions, and by appealing to norms that resonate in the general public (such as the liberal ethos of protecting individual rights), judges build legitimacy for the legal process and gain popular support for the idea that judges have a right to displace laws created by democratic means”.[255] Jag är emellertid kritisk till denna förståelse av legitimitet. Att framställa nämnda maktutövning såsom deduktion är enligt min mening ett sätt att stilla de vars intressen undertrycks. Det rör sig om ett skydd av maktutövarna snarare än av de som blir föremål för maktutövningen. Att så är fallet bör inte förminskas genom den förskönande omskrivningen ”legitimitet”.

Avhandlingen är relevant för den skatterättsliga forskningsdisciplinen, men också för den rättsliga praktiken utanför akademin. Inte minst skulle det kunna tänkas att skiftet till en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga kan förändra hur förhållandet mellan skatte- och civilrätt uppfattas och hanteras av förvaltningsdomstolarna, eller hur en part i en skatteprocess lägger upp sin argumentation i dessa mål. Om exempelvis civilrättsliga begrepp antas vara prejudiciella för inkomstskatterätten leder detta till en viss typ av argumentation. Om det emellertid ifrågasätts huruvida det civilrättsliga är något som kan vara prejudiciellt står det klart att skatterättstillämpningen måste ankomma på något annat.

Sammanfattningsvis drivs min studie av ett intresse att frigöra sig från behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid det skatterättsliga problemlösandet. Det civilrättsliga kan nämligen förstås på olika sätt och utgör därför inte bara något yttre att förhålla sig till. Större vikt bör istället läggas vid det som olika förståelser av det civilrättsliga åstadkommer vid det skatterättsliga problemlösandet. Avhandlingen är relevant för den skatterättsliga

[255] Alter, Establishing the supremacy of European law - the making of an international rule of law in Europe, 2001, s. 46. Jfr Murphy, Elements of Judicial Strategy, 1964, s. 17: “People, it would seem, are more ready of acceptance for such decisions which appear to be the ineluctable result of rigorously logical deductions from ‘the law’, than they are rulings which are frankly a medley of legal principle, personal references, and educated guesses as to what is best for society.”

forskningsdisciplinen, men också för den rättsliga praktiken utanför akademin. Inte minst kan avhandlingen påverka sättet som olika parter argumenterar på i en skatteprocess angående skatterättens förhållande till det civilrättsliga, liksom en domares sätt att avgöra dylika frågor.

1.8 Tidigare studier av skatterättens förhållande till civilrätten och hur min studie skiljer sig från dem

Sambandet mellan skatte- och civilrätt har materiellrättsligt behandlats i stor utsträckning i den skatterättsliga litteraturen. I avsnitt 2.4 nedan går jag igenom en stor del av den skatterättsliga litteraturen på detta tema. Jag lämnar i detta avsnitt därför bara en översiktlig redogörelse för de mest framträdande bidragen. I slutet av avsnittet redogör jag för vad som skiljer min studie från dessa.

Inledningsvis kan Bergströms avhandling ”Skatter och civilrätt”[256] framhållas. Studien handlar huvudsakligen om hur civilrättsliga termer som förekommer i IL har tolkats och borde tolkas.[257] Därefter har Bergström återkommit till olika frågor om förhållandet mellan inkomstskatterätt och civilrätt, inte minst frågan om hur civilrättslig ogiltighet ska hanteras och i vilken utsträckning principen om verklig innebörd vilar på civilrätten.[258]

Hultqvist har i sin avhandling om legalitetsprincipen behandlat sambandet mellan inkomstskatt och civilrätt.[259] Undersökningen handlar bland annat om föreskriftskravets betydelse för tolkningen och tillämpningen av skattelag. Han har återkommit till frågan om förhållandet mellan skatte- och civilrätt i ett antal artiklar därefter, främst vid diskussioner om vem som är rätt skattesubjekt och om principen om verklig innebörd.[260]

---

[256] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978.
[257] A.a.s. 96 ff.
[258] Se bland annat Bergström, Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel, 1984, Bergström, SN, 1992, s. 597 ff., Bergström, SN, 2003, s. 2 ff. och Bergström, SN, 2003, s. 645 f.
[259] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 362 ff. och 479 ff.
[260] Hultqvist, SN, 1999, s. 395 ff., Hultqvist, SvSkT, 2005, s. 302 ff., Hultqvist, SN, 2007, s. 696 ff., Hultqvist, SN, 2008, s. 617 ff., Hultqvist, Fader Gunnar-doktrinen - till frågan om

Civilrättens betydelse i skattekringgåendesituationer är det som tycks ha rönt störst uppmärksamhet i den skatterättsliga litteraturen. Inte minst märks Jari Burmeisters licentiatavhandling ”Verklig innebörd”[261] och Leif Gäverths artikel ”Regeringsrätten och genomsyn”, vilken ingår i hans sammanläggningsavhandling ”Skatteplanering och kapitaliserings-frågor”.[262] Frågan har behandlats i ett antal ytterligare sammanhang.[263]

Härutöver finns ett antal artiklar som mer generellt behandlar förhållandet mellan skatte- och civilrätt.[264] Som framgår ovan[265] har jag förvisso avgränsat bort rättskällor som uttalar sig om utländsk skatterätt, men det finns ändå anledning att i detta sammanhang uppmärksamma vissa nordiska undersökningar. I den civilrättsliga litteraturen har nämligen den funktionalistiska tanketraditionen beskrivits som ett nordiskt fenomen.[266] Från dansk litteratur märks bland annat Jan Pedersens avhandling ”Skatteudnyttelse”,[267] Nikolaj Vinthers avhandling ”Civil-rettens styring af skatteretten”[268] och Jakob Bundgaards ”Skatteret & civilret”.[269] I Norge har förhållandet till det civilrättsliga behandlats av bland annat Fredrik Zimmer[270] och Henrik Skar.[271]

---

rätt skattesubjekt, i Blandade fång - En vänbok till Magnus Carlsson, 2014, s. 201 ff. och Hultqvist, SvSkT, 2015, s. 3 ff.

[261] Burmeister, 2012.

[262] Se Gäverth, SvSkT, 1996, s. 731 ff., vilken ingår i Gäverth, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor - en skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationell skatteplanering med under- respektive överkapitaliserade bolag, 1999.

[263] Se till exempel Helmers, 1956, Hjerner, Sken – bulvanskap – kringgående, genomsyn eller förträngning iFestskrift till Hans Thornstedt, 1983, s. 269 ff., Arvidsson, SvSkT, 1999, s. 195 ff., Silfverberg, SN, 1999, s. 270 ff., Gäverth och Möller, SN, 2007, s. 652 ff., Möller, SN, 2011, s. 529 ff., Påhlsson, SN, 2016, s. 105 ff.

[264] Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 598 ff., Grosskopf och Grönfors, SN, 1990 s. 353 ff., Grosskopf, Finns det en särskild skatterättslig civilrätt?, i Festskrift till Kurt Grönfors, 1991, s. 211 ff. Nerep, SvSkT, 1989, s. 299 ff., Göransson, SN, 1985, s. 18 ff., Mutén, Skatterättsliga förutsättningar för civilrättsliga avtal - en probleminventering, i Rättsvetenskapliga studier ägnade minnet av Phillips Hult, 1960, s. 369 ff.

[265] Se avsnitt 1.4.2.

[266] Se avsnitt 1.5.6 ovan.

[267] Pedersen, Skatteudnyttelse, 1989.

[268] Vinther, Civilrettens styring af skatteretten, 2004.

[269] Bundgaard, 2006.

[270] Se exempelvis Zimmer, Arv og skatt - særlig om inntektsbeskatning omkring dødsfall, 1978, s. 22 ff.

[271] Se exempelvis Skar, Det skatterettslige skillet mellom eiendomsrett og begrenset rett til ting, i Rett i vest – Festskrift for 50-årjubileet for juristutdanningen ved Universitetet i Bergen, 2019, s. 477 ff.

Som framgår har alltså förhållandet mellan skatte- och civilrätt tidigare studerats i stor utsträckning rent materiellrättsligt. Även mer principiella uttalanden och undersökningar förekommer. Exempelvis diskuterar Bergström mer principiella aspekter i inledningen av sin avhandling,[272] om än han avgränsar sig bort från och uppmuntrar till djupare teoretiska studier i förutsebarhetskravets innebörd.[273] Från dansk rättsvetenskap återfinns en mer omfattande principiell studie i Bundgaards avhandling.[274]

I skatterättslitteraturen förekommer ett spektrum av olika uppfattningar kring i vilken utsträckning skatterätten följer eller borde följa det civilrättsliga.[275] Jag är emellertid mer intresserad av skatterättens *förståelse av* det civilrättsliga snarare än skatterättens *förhållande till* det civilrättsliga. En fråga som skulle kunna ställas är om det inte vore mer intressant att studera frågan om förhållandet mellan skatte- och civilrätt i sig än att studera hur frågan förstås. Att undersöka frågan i sig förutsätter dock en viss förförståelse av vad det civilrättsliga är. Av skäl som jag redogör för ovan[276] finns det enligt min mening anledning att problematisera förståelsen av det civilrättsliga. Att det jag gör skulle vara något annat än att studera förhållandet mellan skatte- och civilrätt i sig kan för övrigt ifrågasättas. Som framgår ovan utgår jag ifrån att det civilrättsliga inte är något givet utan att det är något som *skapas* genom sättet som det talas om det civilrättsliga på i en viss social kontext.[277] Att undersöka hur förhållandet till det civilrättsliga framställs är, utifrån denna utgångspunkt, en studie av frågan i sig.

En parallell kan dras till Joel Samuelssons ansats i ”Tolkning och utfyllning”. Han beskriver sin ansats som ”språkkritisk”, vilket jag förstår som att han inriktar sig på hur förhållandet mellan tolkning och utfyllning språkligt har diskuterats. Närmare bestämt undersöker han hur själva *formuleringen* av ett problem betingas av diskussionens historiskt bestämda

[272] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, avsnitt 2, framförallt s. 64-95.
[273] A.a., s. 16.
[274] Bundgaard, 2006.
[275] Se avsnitt 2.4.
[276] Se avsnitt 1.7.
[277] Se avsnitt 1.5.1.

strukturer.[278] Det kritiska i hans studie tar inte sikte på att tidigare utsagor ger en skev verklighetsbild.[279] Språkkritiken kan däremot leda till att frågeformuleringen överges i sin nuvarande utformning och att problemet, såsom det idag uppfattas, upplöses.[280] I linje med detta gör jag inte anspråk på att lösa frågan om hur skatterätten förhåller sig till civilrättsliga begrepp och rättigheter, utan snarare på att upplösa den.

Avslutningsvis kan nämnas att utanför skatterättens område bedriver i skrivande stund Gustaf Almkvist vid Uppsala universitet ett doktorandprojekt om förhållandet mellan straffrätt och skatterätt. Närmare bestämt handlar det om hur förmögenhetsbrotten relaterar till civilrättsliga begrepp såsom bland annat besittning.

Sammanfattningsvis har alltså sambandet mellan inkomstskatterätt och civilrätt studerats i stor utsträckning tidigare. Min avhandling tar emellertid inte sikte på den materiellrättsliga frågan, utan på hur den materiellrättsliga frågan har framställts. Jag undersöker och problematiserar det civilrättsliga, samt hur hänvisningar har gjorts till det civilrättsliga för att rättfärdiga olika lösningar på skatterättsliga problem. Någon sådan studie har inte gjorts tidigare. Denna forskningsansats är relevant eftersom förhållandet mellan skatte- och civilrätt har studerats i flera materiellrättsliga studier utan att det uttryckligen har förklarats eller i någon större utsträckning problematiseras vad det civilrättsliga skulle bestå i.

1.9 Disposition

Som framgår ovan är avhandlingens syfte att kritiskt analysera och rekonstruera hur det civilrättsliga förstås i en svensk inkomstskatterättslig kontext.[281] Detta innefattar tre delar som jag behandlar i varsitt kapitel. I den första delen (kapitel 2) undersöker jag hur det civilrättsliga och hur skatterättens förhållande till det civilrättsliga framställs i inkomst-

[278] Samuelsson, Tolkning och utfyllning - undersökningar kring ett förmögenhetsrättsteoretiskt tema, 2008, s. 47 f., 174. Se också s. 185: ”det avtalsrättsliga språket är mitt objekt.”
[279] Detta kallar han för ”normativ kritik”, medan det som han själv bedriver betecknas som ”deskriptiv kritik”, se a.a., s. 30 ff.
[280] A.a., s. 50, 176. Jfr Rorty, Contingency, irony, and solidarity, 1989, s. 20 om ”dissolving inherited problems rather than solving them.”
[281] Se avsnitt 1.4.1.

skatterättsliga rättskällor, samt vilka värden som har påstått rättfärdiga skatterättens förhållande till det civilrättsliga.

Den andra delen (kapitel 3) tar sikte på att kritiskt analysera detta förhållande, såsom det har framställts i inkomstskatterättsliga rättskällor. Detta gör jag genom att träda in i en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga. Jag företar därefter en kritisk analys av denna förståelse utifrån denna förståelses egna premisser.

I den tredje delen (kapital 4) utvecklar jag hur en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga förändrar frågan om hur skatterätten förhåller sig till det civilrättsliga. Jag inleder kapitlet med att utveckla de teoretiska utgångspunkter som funktionalismen bygger på. Därefter visar jag hur de materiellrättsliga problem som har ansetts angå förhållandet mellan skatte- och civilrätt skulle formuleras och förstås utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga. Jag diskuterar även eventuella nackdelar med denna förståelse och relaterar den till de värden som har påstått motivera skatterättens anknytning till civilrättsliga begrepp och rättigheter (framförallt legalitetsprincipens föreskriftskrav och värdet av förutsebarhet).

Jag har övervägt vissa alternativa dispositioner. Kapitel 3 är ganska långt och hade kunnat delas upp i flera kapitel. Dessutom hade kapitel 3 och kapitel 4 kunnat vävas samman. Jag ser dock större fördelar med att göra den uppdelning mellan kapitlen som jag beskriver ovan. Anledningen till det är att jag i inledningen till kapitel 3 presenterar och söker sätta in läsaren i ett visst tankesätt (den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga) och därefter applicerar detta tankesätt genom hela kapitlet. I kapitel 4 introducerar jag ett alternativt tankesätt (den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga) som jag applicerar genom hela kapitel 4. Om jag skulle väva samman dessa kapitel är risken att dessa tankesätt till större eller mindre grad blandas ihop av läsaren.

Kapitel 3 hade som sagt även kunnat delas upp i flera kapitel. Ett argument för att göra det är jag tvingas använda mig av fem rubriknivåer.[282] Att behålla de olika avsnitten i kapitel 3 såsom ett gemensamt kapitel signalerar dock på ett tydligt sätt att det som behandlas i kapitlet tjänar en gemensam uppgift, nämligen att kritiskt analysera den sub-

[282] Se exempelvis avsnitt 3.3.4.

stantialistiska förståelsen utifrån dess egna utgångspunkter. Detta överväger enligt min mening eventuella nackdelar avseende kapitlets längd och antalet rubriknivåer.

I inledningen till kapitel 3 och kapitel 4 presenterar jag substantialismens, respektive funktionalismens teoretiska utgångspunkter. Dessa teoretiska utgångspunkter hade jag istället kunnat ta upp ovan då jag beskriver substantialism och funktionalism.[283] Genom att placera de teoretiska utgångspunkterna i kapitel 3 respektive 4 blir det enligt min mening emellertid tydligare hur jag operationaliserar de teoretiska utgångspunkterna i min undersökning.

[283] Se avsnitt 1.5.2 och 1.5.3.

2 Hur det civilrättsliga framställs i inkomstskatterättsliga rättskällor

2.1 Inledning

Detta kapitel täcker den del av avhandlingens syfte[284] som består i att undersöka hur skatterättens förhållande till det civilrättsliga framställs i inkomstskatterättsliga rättskällor. Närmare bestämt handlar det om hur uttrycket ”civilrätt” (med dess olika böjningar) används och avgränsas, i vilken utsträckning det explicit utvecklas vad det civilrättsliga består i, vilka källor det hänvisas till för att understödja påståenden om civilrättens innehåll samt vilka värden som påstås rättfärdiga att skatterätten förhåller sig på visst sätt till det civilrättsliga.[285] Avsikten är inte att kartlägga innehållet i gällande rätt, utan snarare att granska *hur det talas om* gällande rätt i ett visst material.

Det material som jag undersöker består av inkomstskattelagstiftningen, inkomstskatterättsliga förarbeten, HFD:s praxis på inkomstskatteområdet samt inkomstskatterättslig doktrin. Att undersöka vad som explicit har uttalats om det civilrättsliga får till konsekvens att det finns flera rättskällor (framförallt HFD-domar) som jag inte beaktar trots att de kan implicera en viss föreställning om förhållandet till det civilrättsliga.[286] Att också inkludera dylikt material i min undersökning skulle kräva att jag själv

[284] Se avsnitt 1.4.1.
[285] Se avsnitt 1.6.2 om metoden som används.
[286] Ett exempel som jag tar upp i avsnitt 1.6.2.2 är att jag inte inkluderar RÅ 1987 ref. 119 där HFD framhöll att nedskrivningsrätten för utlånad olja tillkommer den som förvärvat äganderätten till oljan.

utgick ifrån viss förståelse av det civilrättsliga, vilket skulle strida mot mitt syfte med denna genomgång.[287]

Dispositionsmässigt inleder jag med min undersökning av inkomstskattelagstiftningen och inkomstskatterättsliga förarbeten. Efter det redovisar jag min undersökning av HFD:s praxis. På detta följer en genomgång av hur framställningen av förhållandet till det civilrättsliga har utvecklats i den inkomstskatterättsliga litteraturen. Som framgår nedan är det framförallt i denna källa som förhållandet till det civilrättsliga har behandlats.

2.2 Utvecklingen i inkomstskattelagstiftningen och dess förarbeten

2.2.1 Inledning

Någon regel om skatterättens förhållande till det civilrättsliga finns inte i IL. Termen ”civilrätt” förekommer över huvud taget inte i denna lag. Förvisso innehåller IL termer som också förekommer i annan lagstiftning, men det uttrycks inte i IL att sådana termer generellt sett ska betyda detsamma som på andra rättsområden. Inte heller var detta något som uttrycktes i KL eller SIL.

I förarbetena till KL omnämns det civilrättsliga på ett fåtal ställen. Det handlar bland annat om uttalanden som pekar på vissa risker med att skattebefria ideella föreningar trots att någon definition av detta uttryck inte finns i den civila lagstiftningen[288] och om att det skatterättsliga begreppet fast egendom i viss mån avviker från dess innebörd i civilrättsligt avseende.[289] Mer ingående eller generella uttalanden om förhållandet till det civilrättsliga saknas i dessa förarbeten.

---

[287] Se avsnitt 1.5.1.

[288] SOU 1924:53, Den kommunala beskattningen Del 1, s. 328 och 346.

[289] SOU 1924:53, Den kommunala beskattningen Del 1, s. 362 f. Se även SOU 1926:18, Beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet, s. 16 f. där vissa frågor om hur handels- och kommanditbolag borde hanteras i skatte- och civillagstiftningen berörs (jfr prop. 1927:102, med förslag till kommunalskattelag m.m., s. 187). I en utredning från finansdepartementet som bifogades propositionen nämns också att utländska skatteförfattningar ofta avviker från den civilrättsliga beskrivningen av termen ”bosatt”, se prop. 1927:102, med förslag till kommunalskattelag m.m., bilaga 3).

Förhållandet till det civilrättsliga har diskuterats mer ingående i senare förarbeten och då framförallt utifrån två typer av frågeställningar. För det första uppmärksammas förhållandet till det civilrättsliga i kringgåendesituationer. För det andra diskuteras förhållandet till civilrättsliga begrepp. I det följande går jag igenom hur dessa två frågeställningar har tagit sig uttryck och diskuterats i inkomstskatterättsliga förarbeten.

2.2.2 Uttalanden om civilrätt och skattekringgåenden

Såvitt gäller inkomstskatterättsliga förarbeten börjar frågan om skatterättens förhållande till det civilrättsliga framförallt diskuteras mer ingående i en statlig utredning från 1963.[290] I denna utredning undersöktes huruvida det fanns behov av att införa en generell skatteflyktsregel. Skatteflyktskommittén uttryckte då att enskilda ofta påfordrar att civilrättens regler och begreppsbestämningar ska gälla även i skatterätten såvida inte annat uttrycks i skattelagstiftningen. I annat fall kränks den enskildes rättsskydd. Kommitténs genomgång av rättspraxis ansågs emellertid utvisa att HFD inte anslutit sig till en sådan ovillkorlig bundenhet vid civilrätten. Enligt kommitténs analys av rättspraxis hade civilrättsligt giltiga transaktioner tvärtom emellanåt frånkänts skatterättslig verkan. Förklaringen till detta bestod enligt kommittén i att HFD ofta fäster avgörande vikt vid lagstiftarens avsikt bakom skatteregelverket.[291] Några källor för att utveckla civilrättens innehåll hänvisas det inte till i denna del.[292] Sammantaget föreslog kommittén att någon generell skatteflyktsregel inte borde införas eftersom en sådan regel, för att vara effektiv, behövde vara så allmänt hållen att rättssäkerheten skulle äventyras.[293] I utredningen ramas alltså civilrättsliga begreppsbestämningar och civilrättsligt giltiga transaktioner in såsom omständigheter att förhålla sig till vid beskattningen. Följsamhet gentemot denna civilrätt påstods vara motiverad av förutse-

[290] SOU 1963:52, Om åtgärder mot skatteflykt.
[291] SOU 1963:52, Om åtgärder mot skatteflykt, s. 100 f. Se exempelvis rättsfallsanalysen på s. 73.
[292] Se praxisgenomgången i SOU 1963:52, Om åtgärder mot skatteflykt, s. 68–77. På s. 257 ff. hänvisas det däremot till den då gällande lagen (1907:36) om nyttjanderätt till fast egendom för att utveckla de civilrättsliga reglerna gällande förhållandet mellan en fastighetsägare och en nyttjanderättshavare.
[293] SOU 1963:52, Om åtgärder mot skatteflykt, s. 9.

barhets- och rättssäkerhetsskäl, medan frikoppling påstods vara motiverad av lagstiftarens avsikter bakom skattereglerna.

I SOU 1975:77 lades däremot ett förslag till en allmän skatteflyktsklausul fram. Enligt direktiven bakom utredningen ingick det inte att överväga huruvida en sådan klausul borde införas eller inte, utan endast att lämna förslag på hur den skulle kunna se ut.[294] Företagsskatteberedningens expertgrupp framhöll i utredningen att det föreligger ett samband mellan skattelagstiftningen och den allmänna civilrätten på så sätt att avtal och rättshandlingar vanligen tillerkänns full giltighet i skatterätten.[295] Vidare uttryckte beredningen att då den verkliga juridiska innebörden av ett handlande avviker från dess beteckning bortser domstolarna från den yttre formen och ser till det verkliga innehållet. Skatte- och civilrätten ansågs därför överensstämma i denna bemärkelse. Däremot framhöll expertgruppen att förvaltningsdomstolarna inte har ansett det vara möjligt att angripa rättshandlingar som var och en för sig varit civilrättsligt oantastliga, trots att de sammantaget har givit upphov till oberättigade skatteförmåner.[296] Några källor hänvisas det inte till i denna del för att utveckla civilrättens innehåll. I den efterföljande propositionen hänvisar däremot lagrådet till NJA 1947 s. 647 och NJA 1975 s. 45 för att understödja att det finns flera exempel inom civilrätten på att domstolarna brutit igenom eller gjort genomsyn av den juridiska formen och bedömt rättsläget efter dess verkliga innebörd. Lagrådet hänvisade också till NJA 1955 s. 449 och NJA 1966 s. 66 för att understödja att genomsynsprincipen har tillämpats i civilrätten på förfaranden som består av flera, var och en för sig, korrekta rättshandlingar.[297]

I en promemoria från budgetdepartementet framhölls att det förvisso var naturligt och önskvärt att bygga skattelagstiftningen på begrepp från civilrätten, men att det samtidigt inte kan bortses från att de civilrättsliga reglerna vilar på andra hänsyn och ändamål än de skatterättsliga. Flera exempel visade enligt departementets mening att kopplingen mellan skatte- och civilrätt haft oönskade effekter. Vilka dessa exempel var

[294] SOU 1975:77, Allmän skatteflyktsklausul, s. 50 f.
[295] SOU 1975:77, Allmän skatteflyktsklausul, s. 17.
[296] SOU 1975:77, Allmän skatteflyktsklausul, s. 48, 55, 63 och prop. 1980/81:17, med förslag till lag mot skatteflykt, m.m., s. 12, 54, 100, 168.
[297] Prop. 1980/81:17, med förslag till lag mot skatteflykt, m.m., s. 182. Rättsfallen utvecklades inte närmare av lagrådet.

framhölls dock inte.[298] Utredningen utmynnade i lagen (1980:865) mot skatteflykt. Utöver den generella skatteflyktsklausulen hade en regel även föreslagits om att rättshandlingar skulle bedömas efter sin verkliga innebörd och sina ekonomiska verkningar.[299] Den senare regeln påstods fånga in den situationen att två parter agerar som om en rättshandling består, trots att den formellt sett är ogiltig (till exempel på grund av att en formföreskrift inte har iakttagits).[300] Någon regel om att rättshandlingar skulle bedömas efter sin verkliga innebörd kom dock aldrig att införas.

Såvitt gällde förhållandet mellan skatteflyktslagen och den enskildes rättssäkerhet framhölls det i propositionen från föredraganden vid regeringssammanträdet att det på civilrättens område sedan länge har funnits lagregler med subjektiva eller värderande inslag, såsom till exempel generalklausulen mot oskäliga avtalsvillkor. Enligt föredragandens mening har kravet på förutsebarhet inte på något rättsområde kunnat drivas så långt att de rättsliga konsekvenserna har kunnat förutses i varje okänd framtida situation. Rättssäkerhetsintresset ansågs dock göra det påkallat att försöka ge skatteflyktsklausulen en så precis utformning som möjligt. Avsikten var inte att den skulle drabba vanliga och normala rättshandlingar.[301]

Genom prop. 1982/83:84 utvidgades därefter skatteflyktslagen. Den tidigare lydelsen begränsade sig till skatteförmåner som erhölls genom förfaranden som från kommersiella synpunkter utgör en omväg för att nå ett visst resultat. Genom ändringen inkluderades istället alla förfaranden som den skattskyldige genomför uteslutande för att erhålla skatteförmåner som inte varit avsedda av lagstiftaren.[302] Föredraganden vid regeringssammanträdet framhöll i propositionen att den avgörande faktorn bakom lagstiftningen mot skatteflykt består i att skattedomstolarna har sett mycket formellt på de civilrättsliga rättshandlingar som ligger till grund för beskattningen. Enligt föredraganden har någon analog tillämpning till den skattskyldiges nackdel inte ansetts vara möjlig i praxis trots att trans-

[298] Prop. 1980/81:17, med förslag till lag mot skatteflykt, m.m., s. 104.
[299] SOU 1975:77, Allmän skatteflyktsklausul, s. 56.
[300] SOU 1975:77, Allmän skatteflyktsklausul, s. 87. Jfr prop. 1980/81:17, med förslag till lag mot skatteflykt, m.m., s. 15 f. Se även s. 89 om att den föreslagna regeln mötte stor kritik.
[301] Prop. 1980/81:17, med förslag till lag mot skatteflykt, m.m., s. 14. Jfr budgetdepartementets yttrande i bilagan på s. 110.
[302] Prop. 1982/83:84, med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt, m.m., s. 1.

aktionernas ekonomiska innebörd föranlett en oriktig beskattning.[303] En distinktion görs här mellan en transaktions ekonomiska och civilrättsliga innebörd. I denna mening är den ekonomiska innebörden något som avgränsas bort från det civilrättsliga. Några källor för att utveckla civilrättens innehåll hänvisas det inte till.

I SOU 1989:81 utvärderades tillämpningen av skatteflyktslagen. Det påstods då att generalklausulen mot skatteflykt utgjorde ett verktyg för att kunna se till transaktionernas ekonomiska innehåll och att avvika från de civilrättsliga bedömningarna. Vidare framhölls att detta förvisso har kritiserats för att leda till ökad rättsosäkerhet, men att skatteflyktsproblematiken påfordrar en avdramatisering av förhållandet mellan civil- och skatterätt. Detta följer av civilrättens dispositiva karaktär och av att civilrätten inte uppställer något skydd för det fiskala intresset. Det hänvisas till 3 kap AvtL för att förklara vad som menas med en skentransaktion. I övrigt hänvisas det inte till några källor för att utveckla civilrättens innehåll.[304] I utredningen föreslogs vissa ändringar, vilka emellertid inte ledde till lagstiftning.

Skatteflyktslagen avskaffades 1993 men återinfördes 1995.[305] Vissa ändringar infördes genom prop. 1996/97:170. Bakgrunden var att skatteflyktslagen inte kommit att tillämpas i särskilt stor utsträckning, samt att den praxisbaserade genomsynsmetoden inte ansågs vara tillräcklig när civilrättsligt giltiga rättshandlingar har använts för att kringgå skatteregelverket.[306] Propositionen utgick ifrån en definition av skatteflykt som innebar att civilrättsligt giltiga rättshandlingar har använts för att uppnå icke avsedda skatteeffekter.[307] Enligt både regeringens och skatteflyktskommitténs mening var det framförallt kravet på att ett förfarande måste strida mot ”lagstiftningens grunder” som begränsade skatteflyktslagens tillämpning i HFD:s praxis. Rekvisitet kom därför att bytas ut mot rekvisitet ”lagstiftningens syfte såsom det kommit till uttryck i bestämmelsernas allmänna utformning och i de bestämmelser som är

[303] Prop. 1982/83:84, med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt, m.m., s. 8 f.
[304] SOU 1989:81, Ny generalklausul mot skatteflykt, s. 44 ff. Se också s. 57 där en ytterligare hänvisning till 3 kap AvtL förekommer.
[305] Lag (1995:575) mot skatteflykt.
[306] SOU 1996:44, Översyn av skatteflyktslagen – reformerat förhandsbesked, s. 10, 121.
[307] Prop. 1996/97:170, Reformerad skatteflyktslag, s. 34.

direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet". Några källor för att utveckla civilrättens innehåll hänvisades det inte till.[308]

Det är inte bara vid diskussioner kring generella skattekringgående-regler som förhållandet till det civilrättsliga har uppmärksammats, utan även då specifika skatteregler till stävjande av skattekringgående har diskuterats. Vid införandet av fåmansföretagsregleringen anfördes att skattelagstiftningen har präglats av ett strängt formalistiskt synsätt och att detta synsätt bör genombrytas.[309] Inte minst framhölls det att distinktionen mellan aktiebolag och aktieägare utgör en civilrättslig fiktion som har kunnat utnyttjas i skattehänseende. Bland annat var det möjligt för en aktieägare att ingå olika typer av förmånliga avtal med sitt helägda aktiebolag i syfte att tillskansa sig skattefördelar. Enligt utredningen var det reellt sett emellertid fråga om att aktieägaren ingick ett avtal med sig själv.[310] Med hänsyn till värdet av likformighet och rättvisa hävdades vidare att inte något subjekt obehörigen ska kunna undandra sig sin lagstadgade skattskyldighet.[311] I en reservation framförd av Helmers påpekas dock att ingripanden mot skatteundandraganden kan medföra att även korrekta transaktioner drabbas. Till följd av detta fanns det enligt honom en risk att flera tilltänkta transaktioner aldrig skulle bli av.[312] Intresset av likformighet och rättvisa ställdes på så sätt mot intresset att inte hämma det ekonomiska livet. I propositionen uttrycktes emellertid att de föreslagna reglerna endast i begränsad utsträckning skulle drabba det stora antalet lojala fåmansföretag. Reglerna skulle nämligen endast ta sikte på transaktioner som företas då det inte föreligger något reellt tvåparts-förhållande mellan bolaget och dess ägare. Det rör sig om transaktioner vars enda egentliga syfte är att uppnå skatteförmåner.[313] Utredningen, i vilken flera hänvisningar gjordes till dåvarande aktiebolagslag och dess förarbeten,[314] ledde bland annat till ett införande av stoppreglerna. Senare kom många stoppregler att avskaffas med motivering att de hämmade

[308] SOU 1996:44, Översyn av skatteflyktslagen – reformerat förhandsbesked, s. 127 ff. och prop. 1996/97:170, Reformerad skatteflyktslag, s. 38.
[309] SOU 1975:54, Fåmansbolag, s. 163.
[310] SOU 1975:54, Fåmansbolag, s. 159 ff.
[311] SOU 1975:54, Fåmansbolag, s. 10 och 164.
[312] SOU 1975:54, Fåmansbolag, s. 209.
[313] Prop. 1975/76:79, om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m., s. 72.
[314] SOU 1975:54, Fåmansbolag, exempelvis s. 45, 63 f., 72, 79, 151 ff., 161 f. och 204 f.

företagsklimatet samt med motivering att flera stoppregler endast utgjorde en specialreglering av vad som gällde enligt allmänna regler.[315]

I inkomstskatterättsliga förarbeten har kopplingen till det civilrättsliga påstått gagna förutsebarheten.[316] Som framgår ovan har kopplingen dock också ansetts medföra risker för att civilrätten används för att kringgå skatteregelverket. I samband med att vissa skatteregler kring leasingavtal infördes 2019 framhölls det i förarbetena att i skatterätten har leasingavtal i stor utsträckning behandlats i enlighet med den civilrättsliga formen hyresavtal. Dessa avtal kan dock uppvisa betydande likheter med avbetalningsköp. Med anledning av detta infördes en regel som innebär att när ekonomiska risker och fördelar i allt väsentligt har överförts till leasetagaren genom leasingavtalet ska denne anses ha gjort ett låne-finansierat köp. I förarbetena framhålls att leasegivaren i dessa fall inte ska redovisa tillgången i sin balansräkning trots att denne civilrättsligt äger tillgången.[317] Regeln framställs alltså som en avvikelse från civilrätten. En fråga som kan ställas är dock hur detta konstaterande förhåller sig till AvbetL. Enligt AvbetL föreligger nämligen ett avbetalningsköp även om avtalet har betecknats som ett hyresavtal, under förutsättning att det är

[315] Se prop. 1999/00:15, Slopade stoppregler, s. 34 ff. Det kan noteras att i denna proposition görs flera uttalanden om förhållandet till det civilrättsliga i olika specifika sakfrågor. Exempelvis framhålls det att frågan om huruvida ett förbjudet lån ska beskattas eller inte avgörs av de civilrättsliga bestämmelserna i ABL. Det diskuteras därefter huruvida kopplingen till det civilrättsliga låneförbudet borde slopas. Regeringen valde dock att inte gå vidare med det förslaget (prop. 1999/00:15, Slopade stoppregler, s. 84, 89. Jfr prop. 2009/10:12, Ändrade regler om beskattning av vissa penninglån och slopande av avdragsrätten för ränta på sådana lån, s.11 och 18). En annan sakfråga som behandlas är vad som krävs för att en utländsk juridisk person ska omfattas av 3:12-reglerna. Det framhålls då att den juridiska personen civilrättsligt bör likna ett svenskt aktiebolag, samt vara föremål för en likartad beskattning (prop. 1999/00:15, Slopade stoppregler, s. 42). Ytterligare en annan fråga där förhållandet till det civilrättsliga omnämns är huruvida de särskilda reglerna angående inkomstfördelning mellan makar (60 kap IL) borde slopas. Det framhålls då att det kan finnas skäl att istället låta inkomstfördelningen följa det civilrättsliga förhållandet. Regeringen valde dock att avvakta med ett sådant lagförslag (prop. 1999/00:15, Slopade stoppregler, s. 79 f.). En fjärde sakfråga som behandlas är huruvida nedskrivning av en fordran som ett fåmansföretag har på sin aktieägare ska beskattas som lön eller utdelning hos denne även om fordran civilrättsligt kvarstår. Vid denna tidpunkt beskattades en sådan nedskrivning, men regeln kom att ändras så att delägare endast skulle beskattas om lånet efterskänktes (prop. 1999/00:15, Slopade stoppregler, s. 95 ff.).

[316] Se exempelvis prop. 2004/05:32 Utökade möjligheter till överföring av periodiseringsfonder och expansionsfond m.m., s. 28 då möjligheten till retroaktiva företagsbildningar togs bort.

[317] Prop. 2017/18:245, Nya skatteregler för företagssektorn, s. 221 och 251.

avsett att den till vilken varan utlämnas ska bli ägare av denna.[318] Inget nämns dock i nämnda förarbeten om förhållandet till AvbetL.

Sammanfattningsvis kan konstateras att frågan om skatterättens förhållande till det civilrättsliga börjar diskuteras mer ingående i inkomstskatterättsliga förarbeten i samband med att skattekringgåendeproblematiken adresseras. När frågan om ett behov av en skatteflyktslag utreddes i SOU 1963:52 konkluderade emellertid utredarna att HFD inte anslutit sig till någon ovillkorlig bundenhet vid civilrätten och att någon skatteflyktslag av rättssäkerhetsskäl inte borde införas. I SOU 1975:77 ingick det däremot inte i utredningsdirektiven att undersöka om det förelåg något behov av en skatteflyktslag, utan endast att utreda hur en sådan lag skulle kunna utformas. En bild som förmedlas i efterföljande utredningar är att förvaltningsdomstolarna och skattelagstiftningen har intagit ett mycket formellt förhållningssätt till civilrättsliga rättshandlingar.[319] Vidare förmedlas en bild av att frågan om förhållandet till det civilrättsliga kräver en balansgång mellan olika värden: å ena sidan rättssäkerhet och förutsebarhet och å andra sidan likformighet, rättvisa och skattelagstiftningens effektivitet och ändamålsenlighet. Förarbetena ger också uttryck för att intresset av ekonomisk tillväxt måste vägas mot ett fiskalt intresse.[320] Större följsamhet gentemot det civilrättsliga anses skapa ökad rättssäkerhet, förutsebarhet och vara till gagn för det ekonomiska livet, medan skattelagstiftningens ändamålsenlighet och det fiskala intresset anses påfordra visst utrymme för avsteg. I nämnda förarbetsuttalanden ramas civilrättslig giltighet och civilrättsliga rättshandlingar in såsom något att förhålla sig till vid beskattningen. Vad detta något är har dock inte utvecklats närmare. En distinktion har däremot gjorts mellan rättshandlingars ekonomiska och civilrättsliga innebörd. Det ekonomiska är alltså något som på så sätt skiljs från det civilrättsliga.[321] Överlag har det inte hänvisats till särskilt många källor för att underbygga

[318] Se 1 § 3 st. AvbetL.
[319] Se SOU 1982/83:84, med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt, m.m., s. 8 f. och SOU 1975:54, Fåmansbolag, s. 163.
[320] SOU 1963:52, Om åtgärder mot skatteflykt, s. 100 f. och s. 9, SOU 1975:54, Fåmansbolag, s. 10, 164 och 209, prop. 1980/81:17, med förslag till lag mot skatteflykt, m.m., s. 14 och 104, SOU 1989:81, Ny generalklausul mot skatteflykt, s. 46, SOU 2008:80, Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet Del 2, s. 52 f.
[321] Prop. 1982/83:84, med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt, m.m., s. 8 f.

civilrättens innehåll. De hänvisningar som har gjorts består framförallt av hänvisningar till aktiebolagslagstiftningen och dess förarbeten. I viss begränsad utsträckning förekommer även hänvisningar till prejudicerande praxis.

2.2.3 Uttalanden om förhållandet till civilrättsliga begrepp

En annan fråga som har adresserats i inkomstskatterättsliga förarbeten är förhållandet till civilrättsliga begrepp. Före instiftandet av IL innehöll de inkomstskatterättsliga förarbetena endast kortfattade uttalanden om förhållandet till vissa specifika civilrättsliga begrepp. I prop. 1978/79:210 framhöll exempelvis föredraganden vid regeringssammanträdet att rätten till nedskrivning på varupartier var kopplad till det äganderättsbegrepp som normalt används i civilrätten. Enligt denne skulle ledning därför sökas från reglerna om separationsrätt i konkurs i första hand, varpå leverans bör vara det avgörande momentet såvida inte särskilda civilrättsliga regler griper in. Motivet för detta påstods vara att tillämpningsproblemen skulle öka om ett äganderättsbegrepp används i skatterätten som inte har någon direkt motsvarighet i civilrätten. Några källor för att utveckla civilrättens innehåll hänvisas det inte till i denna del.[322]

Ett annat exempel på ett specifikt begrepp som diskuterats är utdelningsbegreppet. I prop. 1995/96:104 framhöll regeringen att det civilrättsliga utdelningsbegreppet bildar utgångspunkt för hur utdelningsspärren[323] ska förstås. Ett förfogande som i associationsrätten ses som utdelning ska alltså även ses som utdelning vid tillämpningen av nämnda skatteregel. Hänvisningar görs till 12 kap. dåvarande aktiebolagslag. Utdelningsspärren är dock inte begränsad till utdelning, utan gäller också då företaget ”på något annat sätt förfogat över vinst”. Motivet för regeln påstods vara att när beskattningen är frikopplad från redovisningen finns en risk att vissa lagertillgångar värderas högre i redovisningen än vid beskattningen, med påföljd att obeskattade medel kan delas ut till ägarna. I förarbetena ramas detta in som statsfinansiella skäl.[324]

---

[322] Prop. 1978/79:210, om ändrad företagsbeskattning, s. 100.
[323] Numera 17:21 IL
[324] Prop. 1995/96:104, Skatteregler med anledning av nya årsredovisningslagar, m.m., s. 42 f.

Vid införandet av IL adresserades frågan om förhållandet till civilrättsliga begrepp både rent generellt och i relation till specifika termer. I förarbetena till IL framhölls nämligen att termer som inte uttryckligen har definierats i IL ska förstås enligt sin allmänna innebörd. Med detta skulle förstås den definition som följer av annan lagstiftning eller den innebörd som är vedertagen inom civilrätten.[325] Eventuella avvikelser från den civilrättsliga innebörden bör alltså komma till uttryck i IL. Någon principiell diskussion kring vad som motiverar detta förhållningssätt till det civilrättsliga fördes inte. Däremot framhölls ett exempel på en avvikelse från det civilrättsliga, nämligen att den civilrättsliga distinktionen mellan lös och fast egendom inte har anammats i inkomstskatterätten. För att synliggöra detta används inte termen ”fast egendom” i IL, utan termen ”fastighet”.[326]

En term som däremot har påstått innebära i huvudsak samma sak i skatterätten som i civilrätten är ”juridisk person”.[327] Någon närmare utredning av detta görs inte i förarbetena till IL, utan det konstateras bara att så är fallet.[328] På motsvarande sätt framhålls att termen ”moderbolag” syftar på det allmänna civilrättsliga begreppet, med undantag för de fall då uttrycket har definierats på ett särskilt sätt i skattereglerna.[329] Några källor för att utveckla civilrättens innehåll hänvisas det inte till i detta sammanhang.

---

[325] Prop. 1999/00:2, Inkomstskattelagen Del 2 författningskommentarer, s. 16. Exempel som framhålls är ”moderbolag” (s. 18), ”make” (s. 39), ”bokföringsmässiga grunder” (s. 177). Jfr prop. 2010/11:165, Skatteförfarandet, s. 698.

[326] Prop. 1999/00:2, Inkomstskattelagen Del 1 Lagtext och allmänmotivering, s. 507. Se även Del 2 författningskommentarer, s. 31, 245. Jfr prop. 1980/81:104, med förslag angående beskattning av realisationsvinst vid avyttring av del av fastighet och beräkning av substansminskningsavdrag, s. 18 och 74 där det framhålls att fastighetsbegreppet rent allmänt bygger på det civilrättsliga begreppet. Det åsyftar alltså registerfastigheter enligt JB, samt vad som utgör tillbehör till dem. Utöver detta räknas dock byggnad på annans mark såsom fastigheter enligt IL, detta trots att de utgör lös egendom enligt JB.

[327] Prop. 1999/00:2, Inkomstskattelagen Del 2 författningskommentarer, s. 23.

[328] Däremot framhålls det att alla juridiska personer inte har gjorts till skattesubjekt, såsom till exempel handelsbolag, se prop. 1999/00:2, Inkomstskattelagen Del 2 författningskommentarer, s. 23.

[329] Prop. 1999/00:2, Inkomstskattelagen Del 2 författningskommentarer, s. 18. Jfr prop. 2016/17:47, dokumentation vid internprissättning och land-för-land-rapportering på skatteområdet, s. 92.

En ytterligare term som har påstått innebära detsamma som i civilrätten är ”bokföringsmässiga grunder”.[330] Detta uttryck förekommer i 14:2 IL där det framhålls att resultatet i inkomstslaget näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, samt att intäkter ska tas upp och kostnader dras av de år som de hänför sig till enligt god redovisningssed. I förarbetena framhålls att skattemässig inkomstberäkning som utgångspunkt ska ske på grundval av de redovisningsregler som finns i BFL och annan civilrättslig lagstiftning,[331] men att IL kan innehålla specialbestämmelser som gör att den civilrättsliga redovisningen inte ska godtas vid beskattningen.[332] Det civilrättsliga ramas här in som redovisningsnormer.

I SOU 2008:80 däremot, vilken aldrig ledde fram till lagstiftning, har det till viss del gjorts skillnad på civilrätt och redovisning.[333] Utredningen gjorde också skillnad mellan direkt och indirekt anknytning till civilrätten. Med direkt anknytning skulle förstås att tidpunkten för intäkts- och tillgångsbeskattningen direkt knyter an till en civilrättslig rättsföljd. Som exempel på detta angavs att anknytningen sker till avlämnandet eller erhållandet av separationsrätt. Vid indirekt anknytning bestämts tidpunkten istället med hänsyn till civilrättens ekonomiska effekter. Som exempel på detta angavs att beskattning ska ske då väsentliga risker och förmåner övergår, vilket påverkas av civilrätten men inte i sig utgör någon civilrättslig rättsföljd.[334]

---

330 Se prop. 1999/00:2, Inkomstskattelagen Del 2 författningskommentarer, s. 177 och prop. 2005/06:174, Förenklade skatteregler med anledning av ny redovisningslagstiftning, s. 15. Jfr dock direktiven till den så kallade SamRoB-utredningen där det framhålls att uttrycket ”bokföringsmässiga grunder” är ett skatterättsligt begrepp utan motsvarighet i civilrättslig lagstiftning, se Utredning om sambandet mellan redovisning och beskattning, Kommittédirektiv 2004:146, den 21 oktober 2004.

331 Prop. 1982/83:94, om ändrade regler för beskattning av näringsbidrag, m.m., s. 40. Att inkomstberäkningen ska ske på grundval av civilrättsliga redovisningsregler har framförallt betydelse för periodiseringsfrågor. Enligt förarbetena till IL faller klassificeringsfrågor därför utanför det kopplade området, se prop. 1999/00:2, Inkomstskattelagen Del 2 författningskommentarer, s. 180. Jfr dock prop. 1982/83:94, om ändrade regler för beskattning av näringsbidrag, m.m., s. 41 där civilrättslig redovisning har påstått vara avgörande för den skattemässiga gränsdragningen mellan lån och bidrag.

332 Prop. 2005/06:174, Förenklade skatteregler med anledning av ny redovisningslagstiftning, s. 14.

333 En sådan skillnad görs i SOU 2008:80, Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet Del 1, s. 203 f.

334 SOU 2008:80, Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet Del 2, s. 51 f.

Som fördel med en direkt metod framhölls att den genererar ett mer förutsebart system. Förvisso är det inte alltid uppenbart när avlämnande skett eller separationsrätt erhållits, men rättsreglerna är ändå väletablerade. I den mån det skulle kunna finnas någon osäkerhet med denna modell skulle osäkerheten bestå i vilken civilrättslig rättsföljd som har åsyftats. Nackdelen med direkt anknytning uppgavs vara att rättstillämpningen blir för statisk. Det är nämligen inte säkert att de civilrättsliga reglerna alltid lämnar utrymme för en ändamålsinriktad tillämpning av skattereglerna. Dessutom skulle enskildas möjligheter att styra beskattningen öka.[335]

För- och nackdelarna med den indirekta metoden ansågs vara spegelbilden av det ovan sagda. Med motivering att den direkta metoden är överlägsen när det gäller tydlighet och förutsebarhet, samt att skillnaderna mellan metoderna inte motiverar att den mer komplexa av dem väljs, kom utredningen att prioritera den direkta anknytningen.[336] Förslaget utmynnade som sagt dock inte i någon ny lagstiftning.

Två termer som däremot har påstått avvika från civilrättens begrepp är ”kommissionärsföretag” och ”kommittentföretag”.[337] I definitionen av kommissionärs- och kommittentföretag i IL märks dock inte någon annan skillnad gentemot KommL än att definitionen i IL begränsar sig till svenska ekonomiska föreningar och svenska aktiebolag som bedriver näringsverksamhet.[338] Ytterligare förutsättningar uppställs dock i IL för att de särskilda skatteregler som gäller för kommissionärs- och kommittentföretag ska vara tillämpliga, bland annat att båda företagen måste ha rätt till avdrag för koncernbidrag i förhållande till varandra under beskattningsåret.[339] De ytterligare förutsättningar som uppställs medför att reglerna i princip begränsar sig till osjälvständiga dotterbolag.[340]

Vidare har arbetstagar- och arbetsgivarbegreppen påstått avvika från civilrättens begrepp till viss del. Detta framhålls i förarbetena till en ändring av 13:1 IL.[341] Ändringen innebar att ett stycke lades till vilket före-

335 SOU 2008:80, Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet Del 2, s. 52.
336 SOU 2008:80, Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet Del 2, s. 53.
337 Prop. 1999/00:2, Inkomstskattelagen Del 2 författningskommentarer, s. 430. Prop. 1978/79:210, om ändrad företagsbeskattning, s. 170 f., 173.
338 Jfr 36:2 IL med 1 § KommL.
339 Se 36:3 1 st. 6 p. IL.
340 Prop. 1965:126, med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m.m., s. 36 f.
341 Prop. 2008/09:62, F-skatt åt fler, s. 9.

skrev att det vid bedömningen av om näringskriterierna är uppfyllda särskilt ska beaktas vad som har avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet. I propositionen framförde regeringen att någon definition av arbetstagarbegreppet inte förekommer i arbetsrättslig lagstiftning.[342] Motsvarande framhölls i den bakomliggande utredningen.[343] På annat håll i utredningen hävdades det dock att arbetstagarbegreppet är enhetligt i civilrätten, om än vissa skillnader kan uppstå då det ska tolkas i olika sammanhang. En gedigen genomgång av lagstiftning, förarbeten och rättspraxis gjordes då i utredningen för att utveckla civilrättens innehåll.[344] Direktiven till utredningen angav att förslagets påverkan på det civilrättsliga arbetstagarbegreppet skulle analyseras med utgångspunkt i att det som anses utgöra näringsverksamhet på det ena området också normalt bör anses utgöra näringsverksamhet på det andra området. Enligt utredarna uteslöt det en reglering som helt överlämnar åt parterna att fritt avtala om huruvida näringsverksamhet bedrivs i skatterättslig mening eftersom en sådan ordning skulle komma i konflikt med arbetsrättsliga intressen. Vidare framhölls att den föreslagna regeln innebar att den skatterättsliga bedömningen skulle närma sig den civilrättsliga i och med att den påfordrar en sammanvägd bedömning av den gemensamma partsavsikten och av objektiva omständigheter.[345]

En svårighet som uppmärksammas i förarbetena till IL när det gäller civilrättsliga termer är hur utländska motsvarigheter ska hanteras. Ett exempel är huruvida termen ”aktiebolag” också ska omfatta utländska associationer av motsvarande karaktär. Utredningen fastnade för lösningen att dylika termer också omfattar utländska motsvarigheter, såvida inte annat uttryckligen framgår.[346] I tiden därefter har det framhållits att huruvida något utgör en utländsk juridisk person eller inte ska bedömas med hänsyn till utländsk rätt. Huruvida associationen ifråga

[342] Prop. 2008/09:62, F-skatt åt fler, s. 11.
[343] SOU 2008:76, F-skatt åt fler, s. 76.
[344] SOU 2008:76, F-skatt åt fler, s. 77 ff.
[345] Prop. 2008/09:62, F-skatt åt fler, s. 39 f.
[346] Prop. 1999/00:2, Inkomstskattelagen Del 1 Lagtext och allmänmotivering, s. 517 ff.

kallas för en juridisk person eller inte enligt utländsk rätt saknar dock betydelse.[347]

Sammanfattningsvis ramas det civilrättsliga här in som ett innehåll i termer. Vad som gör ett begrepp ”civilrättsligt” eller vad som ska förstås med en terms ”civilrättsliga innebörd” har dock inte explicit utvecklats eller problematiserats i nämnda förarbetsuttalanden. Civilrättsliga begrepp behandlas istället som förgivettagna entiteter, vilka skatterätten har att förhålla sig till. En utgångspunkt ser ut att vara att civilrättsliga termer som förekommer i skattelagstiftningen ska uppfattas på samma sätt som i civilrätten, såvida inte annat anges. Samtidigt finns flera förarbetsuttalanden där den skatterättsliga innebörden hos en term har påståtts avvika från den civilrättsliga. Precis som när det gäller frågan om civilrätt och skattekringgående (se föregående avsnitt) har det inte i någon större utsträckning hänvisats till olika källor för att underbygga civilrättens innehåll, men detta varierar för olika termer som har behandlats. När exempelvis arbetstagarbegreppet har diskuterats har en gedigen hänvisning gjorts till olika lagar, deras förarbeten och prejudicerande praxis för att utveckla civilrättens innehåll. Frågan om vilka värden som motiverar att skatterätten förhåller sig på visst sätt till det civilrättsliga har inte behandlats lika tydligt när förhållandet till civilrättsliga begrepp har adresserats som då frågan om skattekringgående har adresserats. Möjligen skulle detta kunna tänkas bero på att frågan om förhållandet till civilrättsliga begrepp inte har upplevts som lika politiskt laddad. Av föregående avsnitt framgår att en koppling till det civilrättsliga har motiverats av sådana värden som förutsebarhet, rättssäkerhet och värnandet om det ekonomiska livet, medan en frikoppling har motiverats av sådana värden som skattelagstiftningens ändamålsenlighet och värnandet om det fiskala intresset. Såvitt jag kan se är detta en bild som i vart fall inte motsägs av de inkomstskatterättsliga förarbetena i denna del.

[347] Prop. 2009/10:36, Skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar inom handelsbolagssektorn, s. 32.

2.2.4 Sammanfattning av hur det civilrättsliga har framställts i inkomstskattelagstiftningen och dess förarbeten

Sammanfattningsvis kan konstateras att någon uttrycklig regel om förhållandet till det civilrättsliga inte finns i IL. Inte heller fanns någon sådan regel i KL eller SIL. I de inkomstskatterättsliga förarbetena börjar förhållandet till det civilrättsliga diskuteras mer ingående i samband med att skattekringgåendeproblematiken adresseras. När frågan om behovet av en skatteflyktsklausul utreddes i början av 60-talet framhöll utredarna att HFD inte anslutit sig till någon ovillkorlig bundenhet vid civilrätten och att rättssäkerhetsskäl talade för att någon skatteflyktsregel inte borde införas. Vid en senare utredning som tillsattes ingick det inte längre i utredningsdirektiven att undersöka huruvida en skatteflyktregel borde införas eller inte, utan endast att föreslå hur den borde utformas. En bild som därefter förmedlas i de inkomstskatterättsliga förarbetena är att förvaltningsdomstolarna har intagit ett mycket formellt förhållningssätt.

När frågan om skattekringgåenden har adresserats i inkomstskatterättsliga förarbeten har civilrättslig giltighet och civilrättsliga rättshandlingar ramats in såsom omständigheter att förhålla sig till vid beskattningen. Därutöver har det civilrättsliga ramats in såsom ett innehåll i termer. Vad det civilrättsliga skulle bestå i har inte uttryckligen utvecklats. Civilrättsliga begrepp, civilrättslig giltighet och civilrättsliga rättshandlingar behandlas helt enkelt som förgivettagna entiteter, vilka skatterätten har att förhålla sig till. I viss utsträckning har en distinktion gjorts mellan rättshandlingars ekonomiska och civilrättsliga innebörd. Det ekonomiska är på detta sätt något som avgränsas bort från det civilrättsliga.

För att utveckla civilrättens innehåll har det överlag inte hänvisats till särskilt många källor i de inkomstskatterättsliga förarbetena. Hänvisningar förekommer dock till viss lagstiftning, vissa förarbetsuttalanden och till HD:s praxis.

Frågan om vilka värden som anses motivera att skatterätten förhåller sig på visst sätt till det civilrättsliga har framförallt diskuterats då frågan om skattekringgåenden adresserats. Rättssäkerhet och förutsebarhet har påståtts motivera skatterättens anknytning till det civilrättsliga. Denna anknytning har också påståtts vara till skydd för det ekonomiska livet.

Skattelagstiftningens ändamålsenlighet och värnandet om det allmänna har ansetts göra det påkallat att kunna göra avvikelser från det civilrättsliga.

2.3 Utvecklingen i HFD:s praxis

2.3.1 Inledning

HFD har sällan gjort mer generella uttalanden kring skatterättens förhållande till det civilrättsliga.[348] I de fall HFD har uttalat sig om förhållandet till det civilrättsliga har det oftast rört sig om kortfattade uttalanden i förhållandevis disparata sakfrågor. Jag inleder med att redogöra för mål där HFD uttalar sig om förhållandet till civilrättsliga begrepp. Efter det tar jag upp mål där HFD talar om betydelsen civilrättslig giltighet. Avslutningsvis behandlar jag mål där HFD talar om civilrättens betydelse för frågan om vilket subjekt som ska beskattas för en viss inkomst.

2.3.2 Uttalanden om förhållandet till civilrättsliga begrepp

HFD har i några mål uttalat sig om förhållandet till civilrättsliga begrepp. I RÅ 1997 ref. 31 frågade sig HFD hur uttrycket ”juridisk person” skulle förstås. Det som HFD påstod sig pröva var en fonds civilrättsliga ställning som juridisk person. Detta prövade HFD genom att gå in i stiftelselagen (1994:1220). Enligt HFD uppfyllde fonden de uppställda rekvisiten och var därför förenad med de rättsverkningar som sammanfattas under begreppet juridisk person. Av detta ansågs följa att det också rörde sig om ett särskilt skattesubjekt.

Uttrycket ”kooperativ verksamhet” var föremål för bedömning i RÅ 1999 ref. 29.[349] HFD framhöll att uttrycket bör ges ett innehåll som i allt väsentligt motsvarar den civilrättsliga avgränsningen. Civilrättens innehåll utvecklade HFD genom att hänvisa till vissa förarbetsuttalanden och till två utlåtanden som åberopats i målet.

---

[348] Att HFD sällan explicit uttalar sig om förhållandet till det civilrättsliga har bland annat påpekats i Möller, SN, 2003, s. 574 f., Möller, SN, 2011, s. 533, Bergström, SN, 2003, s. 645 och Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 61. Nämnda uttalanden handlar framförallt om mål angående civilrätt och skattekringgående.

[349] Se 39:21-24 a IL.

I HFD 2011 ref. 1 framhöll HFD att vad som ska anses utgöra anskaffningsvärde på byggnader bestäms på ett närmast identiskt sätt i civilrätten och skatterätten. HFD hänvisade till formuleringen i 4:3 ÅRL (”utgifterna för tillgångens förvärv”), jämförde med formuleringen i 19:9 IL (”utgiften för förvärvet”) och konstaterade att innebörden av dessa bestämmelser är densamma.

När det däremot gäller uttrycket ”finansiellt instrument” har HFD i ett par avgöranden framhållit att det har fått en mer vidsträckt användning i skatterätten än vad som motsvarar den civilrättsliga definitionen. Enligt HFD består den civilrättsliga innebörden i att det ska vara fråga om en värdehandling avsedd för omsättning på värdepappersmarknaden. Skatterättsligt har begreppet emellertid utsträckts till andelar i ekonomiska föreningar och vissa optioner som inte varit lämpade för omsättning. För att utveckla civilrättens innehåll har HFD i dessa fall hänvisat till lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument och dess förarbeten.[350] Någon utförligare diskussion kring olika värden har inte förts i dessa mål, men det kan noteras att HFD i samtliga mål framhöll att termen ”finansiellt instrument” inte har något entydigt innehåll och att dess innehåll måste bestämmas med hänsyn till den aktuella bestämmelsens syfte. Detta syfte härledde HFD i sin tur från förarbetena. Detta är en argumentation som söker måna om värdet av skattelagstiftningens syfte. För övrigt kan noteras att den betydelseförskjutning som HFD uppmärksammade i skatterätten vad gäller uttrycket ”finansiellt instrument” vare sig hade stöd i någon särskild definition i skattelagstiftningen[351] eller i förarbetena då termen ”finansiella instrument” infördes.[352] På grundval av detta har termen i stor utsträckning numera ersatts av termerna ”värdepapper”, ”delägarrätt” och ”fordringsrätt”.[353] I HFD 2019 ref. 47 framhöll HFD på motsvarande sätt att bedömningen av vad som utgör ett värdepapper inte kan ges något entydigt svar, utan måste göras mot bakgrund av den aktuella bestämmelsens syfte och det sammanhang i

[350] RÅ 2002 ref. 105, RÅ 2002 ref. 106 och RÅ 2002 not 215.
[351] Se prop. 1999/00:2, Inkomstskattelagen Del 1 Lagtext och allmänmotivering, s. 509.
[352] Termen hämtades från värdepappermarknadskommitténs betänkande och påstods ta sikte på just fondpapper, rättigheter och förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden, se prop. 1989/90:110, om reformerad inkomst- och företagsbeskattning, s. 722.
[353] Prop. 1999/00:2, Inkomstskattelagen Del 1 Lagtext och allmänmotivering, s. 508 ff. Termen finns dock kvar, se bland annat 17:19-20 c IL.

vilket uttrycket används. Därefter gick HFD in i lag (2018:672) om ekonomiska föreningar för att bedöma huruvida en försäljning av en bostadsrätt skulle anses som en försäljning av ett värdepapper eller som en nyttjanderätt. HFD framhöll att nyttjanderätten är det som framförallt bestämmer bostadsrättens värde, varför det främst rör sig om en nyttjanderätt.

Avvikelse från civilrätten har också påtalats när det gäller termen ”utdelning”. I RÅ 1985 1:10 framhöll SRN att enligt 1975 års aktiebolagslag kunde återbetalning av villkorade aktieägartillskott endast ske genom vinstutdelning eller de andra former som ABL föreskrev.[354] SRN framhöll dock att oavsett hur det förhöll sig med den civilrättsliga frågan skulle återbetalningen inte beskattas såsom utdelning. SRN motiverade detta med att beskattningen av utdelning är avsedd att träffa avkastning på kapital, vilket en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott inte motsvarar. HFD fastställde förhandsbeskedet. Återigen rörde det sig om en argumentation som tog fasta på skattelagstiftningens bakomliggande syfte.

Utdelningstermen behandlades också i RÅ 2007 not 129. SRN uttalade i detta mål att denna term normalt åsyftar detsamma i skattesammanhang som i civilrättslig mening, det vill säga belopp som enligt beslut på bolagsstämma betalas ut till aktieägarna. Samtidigt framhöll SRN att avvikelse från civilrätten kan förekomma i säregna situationer, till exempel om utdelningen är kopplad till lönsamheten i aktieägarens verksamhetsgren (i en sådan situation framstår utdelningen som ett vederlag för utförd arbetsinsats snarare än som avkastning på kapital).[355] I det aktuella målet var utdelningen emellertid kopplad till olika regioners resultat och inte till individuella prestationer. Förhandsbeskedet fastställdes av HFD. För att utveckla civilrättens innehåll hänvisade HFD, genom SRN, till regler i ABL. Några resonemang kring vilka värden som tillvaratas genom domen förs inte. Inte heller kan detta utläsas ur argumentationen.

Vidare har HFD i flera mål ramat in civilrättslig äganderätt som en omständighet av relevans för beskattningen. I RÅ 1989 ref. 62[356] frågade

[354] Närmare bestämt rörde det sig om utskiftning vid bolagets likvidation eller utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden, se 12:1 Aktiebolagslagen (1975:1385).
[355] SRN hänvisade här till RÅ 2000 ref. 56. Se även HFD 2019 ref. 52. HFD använder dock inte själv uttrycket ”civilrätt” i detta mål (målet kommenteras i Tivéus, SN, 2020, s. 114 ff.).
[356] Detta mål behandlar jag närmare nedan under avsnitt 3.5.3.3 och 3.5.5.3.

sig HFD huruvida vissa fastigheter i *sale and lease back*-transaktioner skulle ses som omsättnings- eller anläggningstillgångar i köparens-/uthyrarens rörelse. Enligt HFD ankom detta på vem som var att anse som ägare till fastigheterna ifråga. Vidare framförde HFD att ett överlåtelseavtal som upprättats i föreskriven form bör kunna godtas som ledande till att äganderätten övergår, såvida det inte föreligger omständigheter som visar att den reella och åsyftade innebörden är en annan. Vid denna bedömning bör enligt HFD stor restriktivitet iakttas eftersom betydande svårigheter annars skulle uppstå med att förutse och överblicka konsekvenserna av vedertagna rättsfigurer. Efter en avvägning mellan olika argument kom HFD fram till att tillräckligt starka skäl inte förelåg för att tillskriva de ingångna avtalen en annan innebörd än vad deras utformning utvisade. Avtalen innefattade enligt HFD därför en överföring av äganderätten till köparen/uthyraren. Enligt HFD skulle denna bedömning av det civilrättsliga förhållandet läggas till grund för beskattningen. För att understödja denna uppfattning om civilrättslig äganderätt anför HFD bland annat att det måste antas att parterna velat uppnå andra rättsverkningar än de som är förenade med panträtt enligt 6 kap JB. Vilka dessa rättsverkningar är utvecklas dock inte närmare. Någon ytterligare källa för att utveckla denna föreställning kring civilrättslig äganderätt hänvisas det inte heller till.[357] Vidare kan noteras att HFD i detta mål explicit lyfte fram att utfallet motiveras av värdet av förutsebarhet. HFD framhöll att då äganderätten övergått borde stor restriktivitet iakttas vid bedömningen av om ett annat rättsläge ska anses föreligga. I annat fall skulle det bli svårt för såväl den enskilde som det allmänna att förutse och överblicka konsekvenserna av vedertagna rättsfigurer.

Ett annat mål där HFD tog upp frågan om civilrättslig äganderätt är RÅ 1990 ref. 103. HFD framhöll här att beskattningen bygger på de civilrättsliga ägandeförhållandena och de formföreskrifter som finns för att ett fång ska anses vara civilrättsligt giltigt. Vidare framhöll HFD att eftersom dold äganderätt kan godtas innan den manifesteras genom formenlig överlåtelse ska dold äganderätt även accepteras i skatterätten, med påföljd att skatterättsliga konsekvenser av en avyttring även knyts till den dolde

[357] Däremot hänvisas det till lag (1988:606) om finansbolag i samband med att HFD uttalar att bolaget ifråga var ett finansbolag i enlighet med denna lag. Längre ner i domen görs en hänvisning till 1 § hos denna lag för att utveckla vad ett finansbolag är.

ägaren. Utredningen i målet måste dock utvisa att en talan i allmän domstol om dold äganderätt med stor sannolikhet skulle ha vunnit bifall, enligt HFD. Det civilrättsliga ramas här in som vad en allmän domstol kan förväntas uttala kring dold äganderätt. För att utveckla civilrättens innehåll hänvisade HFD till HD:s praxis. Något resonemang kring värden fördes inte. Däremot anfördes olika sakskäl till stöd för och emot accepterandet av dold äganderätt i skatterätten innan den dolda äganderätten manifesterats genom formenlig överlåtelse eller dom. HFD ansåg att den dolda äganderätten borde kunna accepteras i ett sådant fall eftersom det från praktisk synpunkt kan vara svårt att erhålla en dom på förekomsten av dold äganderätt, trots att den dolda äganderätten kan styrkas.

I RÅ 1991 not 232 hade ett aktiebolag köpt aktier nära inpå en förestående utdelning. Dagen efter att aktiebolaget uppburit utdelningen såldes aktierna tillbaka till den tidigare ägaren med förlust. Frågan var om avdrag kunde medges för förlusten. Enligt HFD stod det klart att köpet av aktierna inneburit en civilrättsligt giltig äganderättsövergång och att någon anmärkning inte kunde riktas mot försäljningen utifrån civilrättsliga utgångspunkter. Avdraget medgavs. Några källor hänvisas det inte till för att utveckla civilrättens innehåll. Inte heller förekommer något uttryckligt resonemang om värden. Däremot framhöll HFD att kupongaffärer anses utgöra ekonomiskt motiverade och normala affärstransaktioner i den skattskyldiges verksamhet. Detta resonemang kan jämföras med vad som framhålls på vissa håll i inkomstskatterättsliga förarbeten om att inte hämma det ekonomiska livet.[358]

HFD gjorde också civilrättslig äganderätt till en omständighet av relevans i RÅ 1993 ref. 16. I detta mål ansåg HFD att frågan om vem som civilrättsligt har äganderätt till en viss tillgång var relevant för att avgöra vem som skulle ha rätt till avdrag för underskott av en fastighet. HFD påpekade att äganderätten inte övergår vid en bestämd tidpunkt, utan successivt och att den avgörande tidpunkten för den löpande beskattningen av fastigheter är den dag då bindande avtal om köp träffats, såvida det inte i avtalet har tagits in en bestämmelse om att äganderätten ska övergå vid en senare tidpunkt. I detta mål ramas likaså civilrättslig äganderätt in som bindande avtal om försäljning, om än HFD tycks öppna

[358] Se avsnitt 2.2.

upp för att klausuler om att äganderätten övergår vid en senare tidpunkt ska tillerkännas skatterättslig verkan. I sin argumentation hänvisade inte HFD till några källor för att utveckla civilrättens innehåll. Däremot finns ett par litteraturreferenser samlade i slutet av domen. Något resonemang kring värden förs inte närmare i domskälen. Emellertid kan noteras att HFD anförde att även om förutvarande praxis på detta område har ifrågasatts i litteraturen bör det inte komma ifråga för de tillämpande myndigheterna att frångå en princip som har stöd i långvarig och fast praxis. Vidare framhölls att denna praxis har sakliga fördelar, samt att den inte leder till av skattelagstiftaren icke avsedda skatteeffekter till nackdel för de skattskyldiga. Genom denna argumentation synes HFD måna om värdet av stabilitet och skyddet av den enskilde.

Vidare har HFD frågat sig i vilken utsträckning utländska associationer ska jämställas med olika svenska associationsformer. I RÅ 1996 ref. 69, RÅ 2009 ref. 100, HFD 2016 ref. 22, HFD 2017 ref. 29, HFD mål nr. 273-17 och HFD mål nr. 5334-19 har HFD framfört att det som ska bedömas är huruvida den utländska associationen civilrättsligt motsvarar en viss svensk associationsform. Den utländska associationen måste likna den svenska i de hänseenden som är relevanta för den aktuella skattefrågan. Om frågan exempelvis är huruvida reglerna kring näringsbetingade andelar kan tillämpas på en utländsk association är det mindre relevant att den utländska associationen skiljer sig från ett aktiebolag på så sätt att en delägare i den utländska associationen inte innehar aktier utan procentuella andelar i associationen. En mer relevant aspekt är huruvida associationen ifråga är ett inkomstskattesubjekt i hemlandet eller inte, detta eftersom syftet med regleringen kring näringsbetingade andelar är att undvika beskattning i flera bolagsled.[359] Denna argumentation månar om

[359] Se RÅ 2009 ref. 100. Det kan noteras att HFD uttryckligen framhöll att delägarna inte personligen ansvarade för bolagets skulder, vilket alltså kan framstå som ett krav som behöver vara uppfyllt oavsett hur relevant detta krav är för skattefrågan. I RÅ 1996 ref. 69 likställdes emellertid en utländsk association med ett svenskt aktiebolag trots att en eller flera bolagsmän ansvarade personligen för den utländska associationens skulder. Huruvida HFD anser att bedömningen av om en viss utländsk företeelse motsvarar en svensk association ska göras fristående, eller i ljuset av, de aktuella skattereglerna är inte helt säkert. I HFD mål nr. 5334-19 anförde HFD att det vid tillämpningen av reglerna om näringsbetingade andelar dels krävs att den utländska företeelsen till stor del överensstämmer med ett svenskt aktiebolag och dels att den utländska associationen utgör ett inkomstskattesubjekt i sitt hemland.

syftet bakom den aktuella skatteregeln.[360] I övrigt förekommer inte några resonemang kring värden i de nämnda målen. Med undantag för HFD 2016 ref. 22 hänvisas det inte heller till några källor för att utveckla civilrättens innehåll. Däremot hänvisas det i just HFD 2016 ref. 22 till lag (2004:46) om värdepappersfonder, lag (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder och ett EU-direktiv.[361]

Sammanfattningsvis har HFD i flera mål uttalat sig om förhållandet till civilrättsliga begrepp. HFD har emellertid inte generellt uttalat sig om i vilken utsträckning skatterätten skulle vara bunden av civilrättsliga begrepp, utan endast om förhållandet till vissa specifika civilrättsliga begrepp. I de flesta av dessa mål har HFD påstått sig knyta an till de civilrättsliga begreppen, men det finns också några fall där HFD har påstått sig avvika från dem. Vidare kan konstateras att frågan om vilka värden som gagnas av olika lösningar på rättsliga problem inte alls är lika närvarande i HFD:s domskäl som i inkomstskatterättsliga förarbeten.[362] Förutom RÅ 1989 ref. 62, där HFD uttalade att följsamhet gentemot det civilrättsliga motiverades av förutsebarhetsskäl, har HFD inte uttryckligen resonerat kring olika värden. Snarare ger HFD intryck av att bara fastställa vad som gäller. Detta ligger i linje med ett synsätt som innebär att värdefrågor är något som borde förbehållas lagstiftaren. Av HFD:s sätt att argumentera i olika mål framgår dock att olika värden skyddas. Värdet av förutsebarhet, av att skydda den enskilde och av att inte hämma det ekonomiska livet skyddas konsekvent när HFD påstår sig knyta an till det civilrättsliga. Värdet av skattelagstiftningens bakomliggande syften skyddas när HFD påstår sig avvika från det civilrättsliga.

[360] Jfr HFD 2017 ref. 29 och HFD 2019 ref. 49. I HFD 2016 ref. 22 framhöll HFD på ett liknande sätt att bedömningen av om något motsvarar en svensk företeelse måste göras från fall till fall och med hänsyn till bland annat utformningen och syftet med den aktuella skatteregeln.

[361] Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU om förvaltare av alternativa investeringsfonder samt om ändring av direktiv 2013/41/EG och 2009/65/EG och förordningarna (EG) nr 1060/2009 och (EU) nr 1095/2010.

[362] Se avsnitt 2.2.4 ovan.

2.3.3 Uttalanden om förhållandet till civilrättslig giltighet

I flera mål har HFD uttalat att annat inte har framkommit än (eller att det är ostridigt) att transaktionerna ifråga är civilrättsligt giltiga.[363] Vilken betydelse detta ansetts ha för skattefrågorna i målen framgår inte alltid explicit, men såsom domarna är formulerade framställs civilrättslig giltighet som en förutsättning för att de skatterättsliga effekterna ska inträda. I några mål har HFD framhållit detta explicit.[364] Ett exempel är RÅ 1992 ref. 76 där HFD uttryckte att för att en gåvomottagare av enbart räntan på en obligation ska anses skattskyldig för räntan krävs att gåvan är civilrättsligt giltig. Huruvida gåvan i detta mål var civilrättsligt giltig eller inte var dock inte tvistigt och prövades därför inte av HFD.

Två andra exempel som visar att civilrättslig giltighet har behandlats som en förutsättning för att de skatterättsliga effekterna ska inträda är RÅ 1995 ref. 33 och RÅ 1996 not 240. Dessa mål kretsade kring förvärv av handels- och kommanditbolag som gått med underskott och som sålts med kapitalförlust strax efter förvärvet. Detta gav upphov till dubbla avdrag för säljaren, dels för resultatunderskott och dels för kapitalförlust. HFD framhöll i dessa mål att förekommande överlåtelser var civilrättsligt giltiga och att detta förhållande inte kunde bortses ifrån enbart därför att det som i praktiken hade överlåtits var en avdragsrätt vid beskattningen.

Några resonemang kring värden förekommer inte i något av ovannämnda mål. I stort sett hänvisas det inte heller till några källor för att utveckla civilrättens innehåll. RÅ Aa-240/85 och RÅ 1985 1:33 innehåller

---

[363] Se RÅ Aa-121/79, RÅ Aa-240/85, RÅ Aa-37/85, RÅ 1985 1:33, RÅ 1990 ref. 11, RÅ 1992 ref. 21, RÅ 1995 ref. 33, RÅ 1996 not 240 och RÅ 1997 not 126. Liknande formuleringar förekommer i RÅ 2003 ref. 16 (”vid besvarandet av frågorna utgår Regeringsrätten från att hinder inte möter från civilrättsliga utgångspunkter att genomföra de aktuella transaktionerna”) och RÅ 2003 ref. 75 (”vid besvarandet av frågorna utgår nämnden från att hinder inte möter från civilrättsliga utgångspunkter att genomföra…”, förhandsbesked fastställt av HFD).

[364] Jfr RÅ 1978 1:30 I där HFD uttryckte att rätten till investeringsavdrag förutsatte att köparens skriftliga beställning var civilrättsligt bindande. HFD tog uttryckligen avstånd från den ändamålstolkning som hade gjorts i kammarrätten. Se även HFD 2018 ref. 27 där HFD uttryckte att en förutsättning för förhandsbeskedet är att förfarandet är civilrättsligt genomförbart (frågan i målet var om en utvidgning av en nyttjanderätt som ingick i en bostadsrätt till att omfatta även en garageplats skulle medföra att bostadsrätten skulle anses avyttrad). I detta sammanhang kan också HFD 2011 not 53 nämnas där HFD avvisade ett förhandsbesked i vilket den enskilde hade för avsikt att överlåta aktieposter till sina barn, men samtidigt behålla avkastningsrätten på aktierna under sin livstid. HFD motiverade avvisningen med att sökanden inte hade gjort klart hur uppdelningen av de rättigheter som var förknippade med aktieinnehavet skulle ha bedömts ur civilrättslig synpunkt.

enstaka referenser till tryggandelagen.[365] Dessa mål handlade om pensionsutfästelser. HFD uttalade i dessa mål att annat inte hade visats än, samt att det var ostridigt att, pensionsutfästelserna ifråga var civilrättsligt giltiga. Med hänvisning till tryggandelagen anförde HFD att det inte fanns något som antydde att ifrågavarande pensionsutfästelser gick utöver vad som är sedvanligt för arbetstagare med motsvarande arbetsuppgifter eller för dennes efterlevande.

Sammanfattningsvis ramas civilrättslig giltighet in som en omständighet av relevans för beskattningen i ovannämnda mål. HFD utvecklar inte explicit vad som menas med civilrättslig giltighet. Inte heller har det hänvisats till några källor för att underbygga nämnda påståenden om civilrättslig giltighet. Vidare förekommer inte några resonemang kring vilka värden som tillvaratas genom denna tillämpning. Civilrättslig giltighet ramas helt enkelt bara in såsom något att förhålla sig till.

2.3.4 Uttalanden om civilrättens betydelse för frågan om vilket subjekt som ska beskattas för en viss inkomst

När det gäller frågan om vem av ett aktiebolag och dess delägare som ska beskattas för en viss inkomst har HFD i ett par mål uttalat att det av omständigheterna har framgått att bolaget civilrättsligt varit att betrakta som uppdragstagare.[366] Det civilrättsliga har i dessa fall ramats in som en status hos de subjekt som varit föremål för prövning (statusen av att civilrättsligt vara uppdragstagare). Att bolaget civilrättsligt varit att betrakta som uppdragstagare har gjorts till en omständighet som tillsammans med andra omständigheter ansetts ha betydelse för att avgöra frågan om rätt skattesubjekt. Några källor för att utveckla civilrättens innehåll hänvisas det inte till i dessa mål. HFD hänvisar enbart till ”handlingarna i målet”, vilket exempelvis skulle kunna åsyfta avtalen gentemot uppdragsgivaren. Vidare förekommer inte några resonemang kring vilka värden som motiverar detta förhållningssätt gentemot det civilrättsliga.

I HFD 2018 ref. 36, där frågan var hur resultatet i ett handels- eller kommanditbolag skatterättsligt ska fördelas, använde HFD uttrycket

[365] Lag (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.
[366] RÅ 1983 1:40 och RÅ 1993 ref. 55. Jfr även RÅ 2000 not 189 där HFD istället använder uttrycket ”civilrättslig part”.

”civilrättslig fördelning”. Närmare bestämt framhöll HFD att den civilrättsliga fördelning som delägarna kommit överens om normalt ska godtas vid beskattningen såvida inte denna fördelning innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl. HFD hänvisar i detta mål till HBL för att understödja påståendet om att det står parterna fritt att avtala om hur de ska fördela resultatet mellan sig. I detta mål ansåg emellertid HFD att resultatfördelningen just framstod såsom orimlig och uteslutande betingad av skatteskäl, varför den överenskomna resultatfördelningen underkändes i skattehänseende. HFD motiverade sin slutsats med att resultatet skulle tillföras ett subjekt som hade köpt kommanditbolaget för 1 kr, samtidigt som säljaren dessförinnan hade plockat ut vinsten för egen del. Något resonemang om värden förekommer inte i målet.

Ett annat mål där HFD explicit uttalar sig om förhållandet till det civilrättsliga när det är fråga om vilket subjekt som ska beskattas för en viss inkomst är HFD 2018 ref. 25. Målet gällde en överlåtelse av 90 % av den framtida *carried interest* som en bolagsman i ett kommanditbolag skulle ha rätt till. Överlåtelsen skedde för en blygsam summa. En förutsättning för att kunna beskattas för resultatet var enligt HFD att den skattskyldige civilrättsligt var delägare i kommanditbolaget. Civilrättens innehåll utvecklade HFD genom att hänvisa till HBL och Lindskogs lagkommentar.[367] HFD redogjorde för 2:21 HBL och framhöll att en bolagsman kan överlåta sin andel i bolaget utan att det samtidigt sker ett byte i bolagsavtalet. Andelsförvärvaren blir då delägare i bolaget. Enligt HFD omfattade emellertid inte överlåtelsen i målet någon andel i kommanditbolaget. Förvärvaren betraktades därför inte som rätt skattesubjekt avseende rörelseresultatet. Det civilrättsliga ramas här in som statusen hos ett subjekt av att vara delägare. Detta görs till en omständighet av avgörande betydelse för skattefrågan i målet. Något resonemang kring värden förs inte i domen, utan argumentationen tar sig enbart uttryck i form av ett fastställande av hur rätten är beskaffad.

Sammantaget har HFD ramat in det civilrättsliga på lite olika sätt när det varit fråga om vilket subjekt som ska beskattas för en viss inkomst. Ifråga om huruvida ett bolag eller dess delägare ska beskattas för en

[367] Se Lindskog, Lagen om handelsbolag och enkla bolag - en kommentar, 2010.

uppdragsinkomst har HFD ramat in statusen av att vara civilrättslig uppdragstagare som en omständighet att förhålla sig till. Några källor hänvisas det inte till för att utveckla det civilrättsliga i dessa mål. Såvitt gäller fördelning av rörelseresultat mellan delägare i handels- och kommanditbolag har HFD ramat in civilrättslig resultatfördelning som en omständighet att förhålla sig till. HFD har då hänvisat till HBL för att utveckla civilrättens innehåll. HFD har också ramat in civilrättsligt delägarskap som en omständighet av relevans för bedömningen av vilket subjekt som ska beskattas för ett överskott i ett kommanditbolag. Några resonemang kring värden förekommer inte i nämnda mål.

2.3.5 Sammanfattning av hur det civilrättsliga har framställts i HFD:s praxis

Det civilrättsliga har ramats in på något olika sätt i HFD:s praxis. Framförallt har det civilrättsliga ramats in som ett innehåll i termer. Civilrättsliga begrepp har med andra ord ramats in såsom något skatterätten har att förhålla sig till vid beskattningen (som skatterätten antingen kan följa eller avvika ifrån). Utöver detta har civilrättslig giltighet, civilrättsliga rättshandlingar och civilrättslig resultatfördelning ramats in såsom omständigheter att förhålla sig till vid beskattningen. Det har däremot inte explicit utvecklats eller närmare problematiserats vad det civilrättsliga skulle bestå i. HFD har i varierad utsträckning hänvisat till olika källor för att utveckla civilrättens innehåll. Hänvisningar har gjorts till olika lagregler, förarbetsuttalanden, HD-avgöranden och litteraturuttalanden. I HFD:s praxis övervägs sällan explicit olika värden. Skillnaden gentemot inkomstskatterättsliga förarbeten är tydlig i detta avseende. HFD:s praxis ger snarare intryck av att bara söka fastställa vad som gäller. Detta ligger i linje med en föreställning om att värdefrågor är något som borde förbehållas lagstiftaren och att domstolen enbart har en tillämpande roll. Genom HFD:s sätt att argumentera märks emellertid att olika värden får genomslag. Både inkomstskatterättsliga förarbeten och HFD:s praxis förmedlar en bild av att en koppling till det civilrättsliga motiveras av sådana värden som rättssäkerhet, förutsebarhet och värnandet om den enskilde, medan en frikoppling motiveras av sådana värden som skattelagstiftningens ändamålsenlighet och värnandet om det allmänna.

2.4 Utvecklingen i den skatterättsliga litteraturen

2.4.1 Inledning

Det är i den skatterättsliga litteraturen som förhållandet till det civilrättsliga har behandlats mest ingående. I ett tidigt skede diskuterades framförallt förhållandet till civilrättsliga begrepp. Över tiden kom intresse att ägnas åt frågan om förhållandet till den civilrättsliga innebörden av rättshandlingar. I det följande presenterar jag utvecklingen i den skatterättsliga litteraturen under rubriker som söker fånga hur olika forskare själva har formulerat sina olika idéer och teorier angående skatterättens förhållande till det civilrättsliga.

2.4.2 Den hävdvunna civilrättsliga innebörden

I en artikel om tolkning och tillämpning från 1952 diskuterar Sandström civilrättsliga termer som förekommer i skattelagstiftningen utan att uttryckligen definieras där. Enligt Sandström ska civilrättsliga termer tolkas i enlighet med sin hävdvunna civilrättsliga innebörd. Att skatterätten knyter an till denna innebörd stödjer han på antagandet att det i andra fall uttryckligen framgår av skattelagstiftningens utformning att avsikten varit att avvika från civilrätten. Som exempel nämner han bland annat att det i skattelagstiftningen talas om ”fastighet” istället för ”fast egendom”.[368]

Skatterättens bundenhet vid den hävdvunna civilrättsliga innebörden är dock inte helt absolut enligt Sandström. Med termen ”skentransaktion” åsyftar han nämligen en transaktion som ”civilrättsligt är fullt bindande”, men som ur skatterättslig synpunkt frånkänns de rättsverkningar som annars följer på transaktionen.[369]

Att skatterätten bör följa den civilrättsliga innebörden innebär enligt Sandström att ”alla de egenskaper, som enligt civilrätten förutsätts för transaktionens förhandenvaro” måste vara uppfyllda för att de skatterättsliga verkningarna ska inträda. Någon närmare förklaring än så av vad som avses med ”den hävdvunna civilrättsliga innebörden” lämnar han inte. Han framhåller dock att skatterättens anknytning till denna civilrätt

[368] Sandström, SvSkT, 1952, s. 247 ff.
[369] A.a., s. 262.

inte innebär att de skatterättsliga verkningarna alltid måste inträda när nämnda krav är uppfyllda. I så måtto är det en rent skatterättslig fråga huruvida de skatterättsliga verkningarna ska följa på en civilrättslig transaktion eller inte.[370]

Någon närmare prövning av vad den hävdvunna civilrättsliga innebörden är i ett specifikt fall företar inte Sandström. Endast ett HFD-avgörande omnämns (RÅ 1950 ref. 5). Detta avgörande anför Sandström som ett exempel på när HFD har avvikit från det civilrättsliga avyttringsbegreppet.[371] Han visar dock inte vad det civilrättsliga avyttringsbegreppet består i.

I artikeln ramar Sandström in det civilrättsliga såsom ett innehåll i termer. Civilrättsliga begrepp görs alltså till en omständighet att förhålla sig till i en skatterättslig kontext. På ett ställe hänvisar Sandström till 34 § AvtL som en förklaring av vad som utgör en civilrättslig skentransaktion.[372] I övrigt hänvisar han inte till några källor för att utveckla vad den hävdvunna civilrättsliga innebörden skulle vara. Han framhåller dock att Högsta domstolens avgöranden av principiella frågor blir prejudicerande för underinstanserna. Huruvida ett avgörande har denna principiella karaktär framgår av motiveringen till det.[373]

De värden som Sandström omnämner är rättssäkerhet och respekten för skattelagarna. Det är dessa värden som talar för skatterättens anknytning till den hävdvunna civilrättsliga innebörden. Nämnda värden ligger till grund för hans uppfattning om att skattelagar måste tolkas efter sin ordalydelse och att särskilda tolkningsprinciper endast bör tillgripas i andra fall. Endast då ordalydelsen leder till lagkonflikt eller uppenbart orimliga resultat bör den frångås.[374] Han utvecklar inte vad dessa värden innebär närmare än så.

Sammanfattningsvis ramar Sandström in den hävdvunna civilrättsliga innebörden såsom något att förhålla sig till vid beskattningen. Med hänsyn till värdet av rättssäkerhet bör skatterätten enligt hans mening knyta an till denna innebörd. Bundenheten vid denna innebörd är dock inte helt

370 A.a., s. 262.
371 A.a., s. 249. Stöd saknas enligt honom för att avvika från det civilrättsliga avyttringsbegreppet.
372 A.a., s. 262.
373 A.a., s. 273.
374 A.a., s. 242 f.

absolut. Vad den hävdvunna civilrättsliga innebörden är utvecklar han inte närmare. Utöver en hänvisning till 34 § AvtL hänvisar han inte heller till några källor för att utveckla vad den hävdvunna civilrättsliga innebörden skulle vara.

2.4.3 Den allmänna civilrättsliga innebörden

Hagstedt behandlar förhållandet mellan skatte- och civilrätt på ett översiktligt plan i sin avhandling om stiftelser från 1972.[375] Han invänder då mot Sandströms föreställning om att skatterätten skulle vara generellt bunden av civilrättsliga begrepp. Hagstedt baserar detta dels på flera skatterättsliga litteratur- och förarbetsuttalanden, dels på att många civilrättsliga termer inte har någon fixerad och avgränsad innebörd i civilrätten.[376] Närmare bestämt uttrycker han att ”då det hävdas att ett civilrättsligt begrepp skall tolkas efter sin civilrättsliga innebörd, utgår man från att det existerar en sådan fixerad och avgränsad innebörd, vilket emellertid ofta är en ren fiktion.”[377] Enligt Hagstedt växlar istället innebörden i de civilrättsliga instituten efter sammanhanget. Han framför att Sandströms påståenden om en generell bundenhet vid civilrättsliga begrepp därför inte praktiskt kan beläggas och att det ger föga vägledning att påstå att civilrättsliga termer som förekommer i skattelagstiftningen ska ha samma innebörd som i civilrätten.[378]

Däremot finns det enligt Hagstedt vissa återkommande drag som kännetecknar de olika innebörder som kan tillskrivas en och samma civilrättsliga term. Han exemplifierar detta med att en gåva kännetecknas av förmögenhetsöverföring och gåvoavsikt.[379] Enligt Hagstedt utgår man från dessa gemensamma drag för att civilrättsligt fastställa om något ska klassificeras som en gåva eller inte, för att därefter med hänsyn till särskilda ändamålssynpunkter begränsa eller utvidga den allmänna civilrättsliga innebörden. Han anför också att det på motsvarande sätt är möjligt att i skatterätten utgå från den allmänna civilrättsliga innebörden för att

[375] Hagstedt, 1972, s. 43 ff.
[376] A.a., s. 45 ff.
[377] A.a., s. 49.
[378] A.a., s. 48 f.
[379] A.a., s. 48 f.

därefter närmare avgränsa innebörden utifrån särskilda skatterättsliga ändamålssynpunkter.[380]

Det civilrättsliga ramas i det här fallet in som ett kärninnehåll i vissa termer. Detta kärninnehåll, vilket Hagstedt kallar den allmänna civilrättsliga innebörden, görs till en omständighet av relevans för skatterättstillämpningen. Hagstedt underbygger denna föreställning kring det civilrättsliga genom att hänvisa till en artikel om gåvobegreppet av Bertil Bengtsson.[381]

Vidare lyfter Hagstedt fram värden som både talar för följsamhet gentemot denna civilrätt och som talar för avvikelse. En avvikelse från civilrätten kan motiveras av de skattskyldigas rätt att bli rimligt beskattade och av *fiscus* krav på effektiv beskattning.[382] Avvikelse kan också motiveras av rättvisehänsyn, för att finna lämpliga skattesubjekt eller undvika komplicering av skattesystemet. Emellertid framför han att avvikelse också kan leda till en komplicering av det rättsliga stoffet. Likaså kan det leda till osäkerhet om innehållet i gällande rätt. Förutsebarhet är därför ett värde som talar för följsamhet. Hagstedt framhåller vidare att legalitetsprincipen borde uppställa en yttersta gräns för i vilken utsträckning avvikelse kan ske. Utrymmet för avvikelse är antagligen större när det rör sig om civilrättsliga begrepp med obestämda konturer jämfört med de som har en väl avgränsad innebörd.[383] Praktiska hänsyn talar också för att skatterätten ska bygga på begrepp från civilrätten.[384] De olika värden som Hagstedt refererar till utvecklas inte närmare. Exempelvis utvecklar han inte vad den enskildes rätt att bli rimligt beskattad innebär, vilka legalitetsprincipens gränser skulle vara eller hur de skulle kunna identifieras. I jämförelse med Sandström, som tar avstamp i värdet rättssäkerhet, behandlar Hagstedt fler värden som talar i olika riktningar: enskildas rätt att bli rimligt beskattade, effektiv beskattning, rättvisehänsyn, förenkling av skattesystemet, hitta lämpliga skattesubjekt och praktiska hänsyn.

Dessa idéer om en allmän civilrättslig innebörd plockas upp av Bergström i hans avhandling ”Skatter och civilrätt”. I första delen av avhandlingen diskuterar Bergström skatterättens förhållande till civil-

380 A.a., s. 50.
381 A.a., s. 49 med hänvisning till Bengtsson, SvJT, 1962, s. 689 ff.
382 Hagstedt, 1972, s. 49.
383 A.a., s. 50 f.
384 A.a., s. 43.

rättsliga begrepp på ett generellt plan. Han utgår då ifrån att civilrättsliga termer inte bör ha en annan innebörd i skatterätten än i civilrätten.[385] I likhet med Hagstedt framför han dock att civilrättsliga termer oftast inte har någon entydig innebörd i civilrätten, utan definieras på olika sätt i olika sammanhang. Trots detta kan det enligt Bergström vara befogat att tala om enhetliga civilrättsliga begrepp i så måtto att det kan finnas ständigt återkommande rekvisit som kännetecknar de olika begreppen. Exempelvis framhåller Bergström att de olika civilrättsliga gåvobegreppen förutsätter en frivillig förmögenhetsöverföring som är medveten från båda parters sida.[386] Att de civilrättsliga begreppen har vissa gemensamma nämnare är alltså en föreställning som Hagstedt och Bergström delar. I likhet med Hagstedt lyfter Bergström också fram gåvobegreppen som exempel. De gemensamma kännetecken som Bergström identifierar för vad som utgör en gåva skiljer sig emellertid i viss mån åt från de Hagstedt angav. Enligt Hagstedt krävs det en förmögenhetsöverföring och gåvoavsikt[387] medan det enligt Bergström krävs en frivillig förmögenhetsöverföring som är medveten från båda parters sida.[388] Båda två stödjer sig enbart på Bertil Bengtssons artikel om gåvobegreppet från 1962.[389] Avvikelsen från Hagstedt kommenteras inte av Bergström.

I ett avseende avviker Bergström från Bengtssons syn på de civilrättsliga gåvobegreppen. När det gäller de olika gåvobegreppens gemensamma rekvisit uttalar Bengtsson att innebörden av dessa rekvisit kan variera från sammanhang till sammanhang.[390] Enligt Bergström medför detta dock att det blir missledande att tala om ett enhetligt gåvobegrepp. Han förordar istället att man bör utgå ifrån de olika gåvobegreppens gemensamma rekvisit utan att tillskriva dem olika mening vid tillämpningen av olika regler. Närmare gränsdragningsproblem kan istället

---

[385] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 72.
[386] A.a., s. 76. Som ytterligare exempel på begrepp med gemensamma rekvisit hänvisar han även till tidigare undersökningar av koncern- och arbetstagarbegreppen.
[387] Hagstedt, 1972, s. 49.
[388] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 76.
[389] Bengtsson, SvJT, 1962, s. 689 ff. Se Hagstedt, 1972, s. 49 och Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 77 f.
[390] Bengtsson, SvJT, 1962, s. 694 f.

lösas genom att uppställa ytterligare rekvisit för att det ska röra sig om en gåva.[391]

Vad gäller skatterättens förhållande till civilrättsliga begrepp argumenterar därför Bergström för att civilrättsliga termer bör uppfattas i linje med deras allmänna civilrättsliga innebörd. Med detta förstås enligt Bergström samtliga de moment som är identiska för alla begrepp som omfattas av termen.[392] Den närmare innebörden kan sedan variera på samma sätt som i civilrätten, vilket innebär att begreppet anpassas till de syften som gör sig gällande för den skatteregel som tillämpas.[393] Enligt Bergström skiljer sig denna syn även från det synsätt som uttrycks av Hagstedt (enligt den läsning som Bergström gör av honom) på så sätt att innebörden av de gemensamma rekvisiten inte tillåts variera från sammanhang till sammanhang, utan antas ha en fast innebörd.[394]

I likhet med Hagstedt ramar alltså Bergström in det civilrättsliga såsom ett civilrättsligt kärninnehåll hos termer. Detta kärninnehåll görs till en omständighet av relevans för skatterätten.

Ett begrepp som Bergström särskilt problematiserar i avhandlingen är äganderätt. Han skiljer då mellan ett äldre och modernare synsätt på äganderätt inom civilrätten. Det äldre synsättet innebär att äganderätten övergår samlat vid en fast tidpunkt. Enligt det moderna synsättet utgör dock inte äganderätten något som övergår av sig själv och som leder till ett antal rättsverkningar. Istället inträder olika rättsföljder vid olika tidpunkter. I ett citat som Bergström återger från Hessler förordas att äganderättsbegreppet inte borde användas, utan att istället hänvisning bara borde göras till den rättsföljd som avses. Istället för att exempelvis uttrycka att äganderätten till en fastighet övergår genom avtalet kan det uttryckas att köparen blir skyddad mot säljarens borgenärer genom avtalet.[395] I en passage målar Bergström därför upp olika ägarbefogenheter

[391] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 79.
[392] A.a., s. 81.
[393] A.a., s. 81, 83, 87.
[394] A.a., s. 81.
[395] A.a., s. 186. Bergström håller fast vid detta förhållningssätt till äganderätt även i tiden efter avhandlingen, se Bergström, SN, 1994, s. 382.

och resonerar kring vilken som det vore mest ändamålsenlig att knyta an till vid inkomstbeskattningen.[396]

Nämnda uttalanden tar sikte på hur äganderättsbegreppet *generellt sett* borde hanteras i skatterätten. I sina analyser av mer konkreta skatterättsliga frågor, till exempel av hur ett visst HFD-avgörande förhåller sig till civilrätten, lyckas han emellertid inte helt frigöra sig från äganderättsliknande resonemang. Bergström framhåller i sin analys av RÅ 1950 ref. 5 I att köpekontraktet är det viktigaste momentet vid ett fastighetsköp och att det därför är naturligt att anse att avyttringen har skett i samband med köpekontraktets upprättande. Vidare framhåller han att lösningen i målet därför bygger på civilrättslig begreppsbildning snarare än på en särskild skatterättslig lösning.[397] Förvisso använder han inte uttrycket ”äganderätt”, men resonemanget kring att det är naturligt att anse att avyttringen har skett i samband med avtalets undertecknande fungerar på ett liknande sätt.

Ett värde som talar för att civilrättsliga termer borde tolkas i enlighet med sin civilrättsliga innebörd i en skatterättslig kontext är enligt Bergström legalitetsprincipen.[398] Han anför att denna princip underbyggs av kravet på att rättstillämpningen ska vara förutsebar och fri från godtycke. Kravet på frihet från godtycke innebär enligt honom att lika fall ska behandlas lika. Det innebär att rättskipningen måste vara formellt, men inte nödvändigtvis materiellt, rättvis. Vidare anför han att det är svårt att på en mer konkret nivå ange vad kravet på frihet från godtycke innebär. Det bör närmast ses som en förhållningsregel.[399]

Bergström avgränsar bort närmare analyser av förutsebarhetskravets innebörd i sin avhandling,[400] men utvecklar ändå detta krav i viss utsträckning. Enligt Bergström påverkar förutsebarhetskravet frågan om användandet av civilrättsliga termer i skattelagstiftningen på två sätt. För det första påverkar det valet mellan olika skatterättsliga lösningar som är möjliga att förena med den allmänna civilrättsliga innebörden. För det

[396] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 214 ff.
[397] A.a., s. 197 f.
[398] A.a., s. 64 ff.
[399] A.a., s. 66 ff.
[400] A.a., s. 16. Han återkommer till förutsebarhetskravet i Bergström, Förutsebarhet - en studie i Regeringsrättens rättstillämpning, 1987.

andra medför förutsebarhetskravet att civilrättsliga termer inte bör användas på ett annat sätt i skatterätten än i civilrätten.[401]

Innebörden av förutsebarhetskravet är enligt Bergström att enskilda inte ska påföras skatt utan stöd i lag, vilken inte får tolkas extensivt eller analogt till enskildas nackdel.[402] Enligt Bergström leder det lätt till förvirring om en term har olika innebörd beroende på vilket resultat rättstillämpningen ger upphov till.[403] Det är enligt honom emellertid inte realistiskt att tro att en lekman ska kunna förutse utfallet av varje rättslig prövning. Enligt Bergström måste det göras skillnad på enkla och komplicerade inkomstförhållanden. När det gäller komplicerade inkomstförhållanden är det en realistisk målsättning att kräva att en sakkunnig på skatteområdet ska kunna förutse hur en fråga kan komma att bedömas. Enklare inkomstförhållanden, till exempel tjänsteinkomster, ska dock vara reglerade så enkelt som möjligt så att enskilda medborgare har tillfredsställande möjligheter att förutse de skatterättsliga konsekvenserna. När det gäller förhållandet mellan skatte- och civilrätt krävs insikt i båda dessa rättsområden, varför något mer inte kan krävas än att bedömningarna i dessa frågor kan förutses av en skattejurist. Det är dock illusoriskt att tro att ens en skattejurist ska kunna förutse varje utfall enligt Bergström.[404] När det gäller civilrättsliga termer som motsvaras av flera olika civilrättsliga begrepp uttrycker Bergström att förutsebarheten tillgodoses genom att HFD tydliggör efter vilka principer enskilda mål avgörs.[405]

Enskildas anspråk på förutsebarhet kan dock inte sträcka sig hur långt som helst, enligt Bergström. Snäva gränsdragningar vid tillämpningen av skattelag gör nämligen att regelverket enkelt kan kringgås, med påföljd att allt fler särregleringar behöver införas. Detta medför i sin tur att regelverket blir svåröverskådligt och komplicerat.[406] Förutsebarheten behöver

[401] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 71 f.
[402] A.a., s. 68.
[403] A.a., s. 71.
[404] A.a., s. 72 ff. Jfr Bergström, Förutsebarhet - en studie i Regeringsrättens rättstillämpning, 1987, s. 15 där han framhåller att bedömningen ska göras i förhållande till en sakkunnig.
[405] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 83.
[406] Jfr a.a. s. 73.

därför inte alltid stå i bjärt kontrast till en ändamålsenlig rättstillämpning.[407]

Förutsebarhetskravet talar enligt Bergström för att den allmänna civilrättsliga innebörden inte bör frångås.[408] Han anför att detta emellertid inte utgör någon absolut gräns för skatterättstillämpningen eftersom den ekonomiska verkligheten kan förkläs i civilrättsligt giltiga transaktioner i syfte att undkomma skatt. Den civilrättsliga bedömningen måste därför vägas samman med andra omständigheter såsom transaktionernas ekonomiska innebörd.[409] Ett särskiljande görs här mellan det ekonomiska och det civilrättsliga, varigenom det ekonomiska alltså är något som avgränsas bort från det civilrättsliga. Bergström framhåller att ur förutsebarhetssynpunkt är det förvisso svårt att utan etablerad praxis klargöra i vilka fall det finns möjlighet att göra avsteg från den allmänna civilrättsliga innebörden, men detta lindras fortlöpande genom att rättspraxis succesivt utarbetar allmänna principer för när sådana avsteg är möjliga, på motsvarande sätt som har gjorts i Finland och Norge, anför Bergström.[410] Här gör Bergström skillnad mellan civilrättsliga bedömningar och ekonomisk innebörd, varigenom det som han kallar för den ekonomiska innebörden alltså avgränsas bort från det civilrättsliga.

Liksom Hagstedt hänvisar Bergström till Bengtssons artikel om gåvobegreppet. Vidare hänvisar han till olika litteraturuttalanden för att understödja att inte bara termen ”gåva” utan också termerna ”koncern”, ”arbetstagare”, ”stiftelse” och ”besittning” uppfattas kontextuellt i civilrätten.[411] Till stöd för att utveckla civilrättens innehåll i olika specifika frågor refererar Bergström till ett stort antal källor bestående av lagstiftning, förarbeten, HD-praxis och litteraturuttalanden.[412]

Sammanfattningsvis ramar Hagstedt och Bergström in den allmänna civilrättsliga innebörden såsom en omständighet att förhålla sig till vid

---

[407] Jfr a.a. s. 86 f.
[408] A.a., s. 88.
[409] A.a. s. 89 f.
[410] A.a. s. 90.
[411] A.a., s. 77 f.
[412] Se exempelvis a.a., s. 105 ff. när det gäller utdelningsbegreppet, a.a., s. 182 ff. när det gäller äganderättsbegreppet och a.a., s. 231, 237 ff. och 249 f. när det gäller rättssubjektsbegreppet. När han däremot behandlar frågan om civilrättens betydelse vid mål om verklig innebörd är referenserna till stöd för att utveckla civilrättens innehåll fåtaliga. Till detta återkommer jag nedan under avsnitt 2.4.11.

beskattningen. De invänder båda mot föreställningen om att varje term skulle ha en fixerad innebörd i civilrätten. Många civilrättsliga termer har istället en innebörd som varierar beroende på sammanhanget. Det är dock enligt Hagstedt och Bergström möjligt att identifiera vissa gemensamma kärnrekvisit hos de olika innebörder som tillskrivs en och samma term i civilrätten. Dessa kärnrekvisit är vad Hagstedt och Bergström kallar den allmänna civilrättsliga innebörden. På så sätt ramas den allmänna civilrättsliga innebörden in som en entitet att förhålla sig till vid beskattningen. Enligt både Hagstedt och Bergström talar sådana värden som förutsebarhet, frihet från godtycke och legalitetsprincipen för att skatterätten borde knyta an till denna civilrätt. Andra hänsyn såsom risken för skattekringgående och skattelagstiftningens ändamålsenlighet talar emellertid för att visst utrymme borde finnas för avvikelser. Vad det civilrättsliga består i, det vill säga vad som gör ett begrepp ”civilrättsligt”, har de däremot inte explicit resonerat kring. Hos Bergström märks emellertid en distinktion mellan det civilrättsliga och det ekonomiska. Vad det ekonomiska, det vill säga den ekonomiska innebörden hos en transaktion, skulle bestå i utvecklar han dock inte närmare.

2.4.4 Skatterättsliga föreställningar kring äganderätt problematiseras

I en artikel från 1985 problematiserar Ulf Göransson ett påstående i inkomstskatterättsliga förarbeten angående äganderätt och dess betydelse för skatterätten.[413] Detta förarbetsuttalande ger uttryck för att äganderätt är detsamma som borgenärsskydd och att rätten till värdeminskningsavdrag därför förutsätter borgenärsskydd.[414] Göransson analyserar också

[413] Härutöver studerar han civilrättens betydelse för mervärdesskatterättens omsättningsbegrepp (Göransson, SN, 1985, s. 28 ff.), samt för den tidigare regleringen kring stödberättigat inventarium (a.a., s. 26 ff.) och förlustutjämningsavdrag (a.a., s. 30 f.). Eftersom det inte rör sig om nu gällande regler på inkomstskatteområdet har jag valt att bortse från dessa delar.

[414] Förarbetena som det hänvisas till är prop. 1978:79:210, om ändrad företagsbeskattning, s. 100. Följande uttalas: ”Rätten till nedskrivning på visst varuparti torde f. n. vara kopplad till det äganderättsbegrepp som normalt används inom civilrätten. Vid bedömningen av om det är köparen eller säljaren som skall kunna utnyttja vissa lagertillgångar som underlag för nedskrivning får således ledning i första hand hämtas från reglerna om separationsrätt i konkurs. Skulle för det fall att såväl säljaren som köparen försätts i konkurs lagret anses tillhöra säljaren bör denne därför redovisa det sålda varupartiet som tillgång i sitt bokslut. Motsatsen bör gälla om varupartiet skulle anses ha tillhört köparens konkursbo.” Se även ovan avsnitt 2.2.3.

ett HFD-avgörande om rätt till värdeminskningsavdrag för märkt virke som inte traderats från säljaren,[415] samt ett kammarrättsmål om huruvida rätten till värdeminskningsavdrag på varor som inte traderats från en säljare i England förutsätter att köparen har borgenärsskydd enligt engelsk rätt.[416]

I artikeln ifrågasätter Göransson varför borgenärsskyddet skulle vara relevant för frågan om vem som har rätt till värdeminskningsavdrag.[417] Som argument mot anknytningen till borgenärsskyddet lyfter han fram att det i en skatterättslig kontext i så fall blir nödvändigt att ta ställning till svåra sakrättsliga frågor även när någon insolvenssituation inte är för handen.[418] Han framför också särskild kritik mot ovannämnda kammarrättsavgörande där domstolen såg sig tvungen att uppsöka och bedöma utländsk sakrätt.[419] Enligt Göransson blir en sådan tillämpning både komplicerad och nyckfull.[420] Dels skulle i så fall frågan om vem som har rätt till värdeminskningsavdrag enligt svensk skatterätt variera beroende på vilka stater som en viss transaktion angår, dels skulle i så fall svårigheter uppstå att ta reda på innehållet i den främmande statens sakrättsliga reglering. Denna sistnämnda aspekt försvåras särskilt av att det råder stora skillnader i hur sakrättsliga frågor uppfattas och hanteras av olika stater.[421]

Som skäl för att knyta an till borgenärsskyddet lyfter Göransson fram att det förvisso kan motverka skentransaktioner.[422] Han anför dock att sakrätten inte bara har till syfte att motverka skentransaktioner, utan också bärs upp av andra rättspolitiska och rättssystematiska skäl. *Fiscus* kan i detta avseende inte jämföras med vilken annan tredje man som helst.[423] Exempelvis gör sakrätten skillnad på virkespartier som det är brukligt att märka och sådana som det inte är brukligt att märka. I det förra fallet räcker det med märkning och i det senare fallet fordras tradition för sak-

[415] Se RÅ 1982 1:41 som analyseras på s. 21 i Göransson, SN, 1985.
[416] Se RK 1982 1:1 som analyseras på s. 22 ff. i a.a.
[417] Se a.a., s. 24 där han skriver: ”mången torde ställa sig frågande till anledningen att likställa tredje mans position i insolvenssituationer med nedskrivningsrätten på lagertillgångar”.
[418] A.a., s. 20.
[419] RK 1981 1:1.
[420] Göransson, SN, 1985, s. 23.
[421] A.a., s. 22 ff.
[422] A.a., s. 20.
[423] A.a., s. 20.

rättsligt skydd.[424] Enligt Göransson förklaras detta av att virkeslagen tillkom under kristid med stora transportsvårigheter och ökad insolvensfrekvens.[425] Han ifrågasätter varför motsvarande åtskillnad skulle ha någon relevans för rätten till värdeminskningsavdrag. I sin analys av RÅ 1982 1:41 där köparen inte tillerkändes värdeminskningsavdrag för sågat virke som låg kvar hos säljaren och som märkts ut för köparens räkning uttalar Göransson att majoritetens ställningstagande inte bygger på sakrättsresonemang. Ett av justitieråden fränkände dock köparen avdragsrätt med motivering att denne saknade sakrättsligt skydd till följd av att 1944 års lag om sakrättsskydd för märkt virke inte omfattar sågat virke.[426]

Göransson utvecklar civilrättens innehåll genom att hänvisa till 1944 års lag om sakrättsligt skydd till märkt virke,[427] till lag om internationella köp, två HD-avgöranden och flera litteraturuttalanden för att problematisera vilket lands lag som ska tillämpas vid gränsöverskridande transaktioner. Han hänvisar också till tysk och engelsk lagstiftning för att problematisera vad det innebär att beakta utländsk rätt vid prövning av vem som har rätt till värdeminskningsavdrag.[428]

Det Göransson diskuterar i sin artikel är skatterättens förhållande till rättsföljden borgenärsskydd. Göransson ramar alltså in det civilrättsliga som en rättsföljd, snarare än som innehållet i en viss term. Han ifrågasätter också *varför* borgenärsskydd skulle vara relevant för att avgöra frågan om vem som ska ha rätt till värdeminskningsavdrag. Samtidigt ifrågasätter han dock om inte de skatterättsliga frågeställningarna visar att det finns ett behov av ett äganderättsbegrepp:

> Äganderättens nedbrytning till dess skilda funktioner har medfört ett svåröverskådligt system av *in casu*-lösningar, som inte lätt går att applicera på andra områden än just sakrätten. Klappjakten på allt vad begreppsjurisprudens heter har utrotat det mesta av substans i äganderättsbegreppet. Kanske den något famlande skatterättsliga behandlingen av dessa frågor visar behovet av just en grundläggande regel för äganderättens övergång[429]

[424] Lag (1944:302) om köpares rätt till märkt virke. Se NJA 1980 s. 740 som klargör att det inte ansågs vara brukligt att märka sågat virke.
[425] Göransson, SN, 1985, s. 32 fotnot 10.
[426] A.a., s. 21.
[427] A.a., s. 21.
[428] A.a., s. 25.
[429] A.a., s. 32.

Ifråga om vilka värden som motiverar att skatterätten förhåller sig på ett visst sätt till civilrätten framhåller inte Göransson något annat än att skatterätten bör lösa sina gränsdragningsproblem utifrån rent skattemässiga överväganden. Obligationsrätten kan bilda en utgångspunkt, även om den av kontrollskäl inte alltid är tillräcklig.[430] Det ska noteras att Göransson inte explicit tar hänsyn till legalitetsprincipens föreskriftskrav. På ett ställe uttrycker han förvisso: ”synsättet fordrar dock, att det verkligen är rent skatterättsliga stadganden som tillämpas”,[431] men det framgår inte huruvida han då haft föreskriftskravet i åtanke.

Sammanfattningsvis ifrågasätter Göransson lämpligheten av att i skatterätten behöva ta ställning till svåra sakrättsliga frågor när någon insolvenssituation inte är för handen. Frågan blir ännu mer svårhanterlig om utländsk sakrätt skulle behöva bedömas. Vidare ställer han sig kritisk till i vilken utsträckning borgenärsskyddet är relevant för de skatterättsliga frågeställningarna över huvud taget. Att exempelvis den skillnad som görs i sakrätten mellan virkespartier som det är brukligt att märka respektive inte brukligt att märka skulle ha någon relevans i skattehänseende är svårt att se. Samtidigt framhåller han dock att de skatterättsliga problemställningarna kan visa att det finns ett visst behov av ett äganderättsbegrepp. Någon närmare diskussion kring olika värden förs inte, men han framhåller att skatterättsliga problemställningar bör lösas utifrån specifikt skatterättsliga överväganden.

2.4.5 Civilrättslig ogiltighet ramas in som en omständighet att förhålla sig till

Bergström diskuterar skatterättens förhållande till civilrättslig ogiltighet i sin monografi ”Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel” från 1984. Han knyter då an till tidigare försök i den civilrättsliga litteraturen att systematisera olika ogiltighetsgrunder genom distinktionerna nullitet

[430] A.a., s. 31 f. Jfr Bergström och Thorell, SN, 1982, s. 526 f. som framför att det är omöjligt att i efterhand fastställa om sålda aktier blivit överlämnande vid en viss tidpunkt eller inte. Kontrollskäl talar därför för att bindande köpeavtal bör vara avgörande snarare än sakrättsliga förhållanden. Frågan om vem som ska betraktas som ägare till en viss tillgång bör prövas utifrån skattemässiga ändamålsskäl.
[431] Göransson, SN, 1985, s. 25.

och angriplighet, respektive starka och svaga ogiltighetsgrunder.[432] Bergström prövar dessutom om det finns ogiltighetsgrunder som uppvisar alla de kännetecken för nullitet respektive angriplighet som har föreslagits i litteraturen, men kommer fram till att så inte är fallet.[433] Han uppställer dock vissa kärnrekvisit som enligt hans mening måste vara uppfyllda för att det ska röra sig om ogiltighet, nämligen att det måste röra sig om en rättshandling som vid sin tillkomst är behäftad med fel som inte utgör kontraktsbrott, men som leder till att den inte kan göras gällande enligt sitt innehåll. I många fall måste dessa kärnrekvisit dock kompletteras med ytterligare rekvisit för att det ska röra sig om ogiltighet.[434]

Bergström formulerar sina kärnrekvisit i ogiltighetsbegreppet genom att hänvisa till olika förarbets- och litteraturuttalanden (bland annat Adlercreutz och Karlgren).[435] I sin kritik mot uppdelningen i ogiltighetsformerna nullitet och angriplighet hänvisar Bergström till ett flertal litteraturuttalanden, lagstadganden, HD-avgöranden samt något enstaka förarbetsuttalande.[436]

Trots nämnda definition av ogiltighet är det inte alldeles enkelt att fastställa om och i så fall från vilken tidpunkt en rättshandling blir ogiltig. I sin avhandling tar Bergström ställning till ett rättsfall[437] där en fastighet hade överlåtits av en kommun. Överlåtelsen var dock tvungen att godkännas av kommunfullmäktige, vilket skedde först senare. HFD ansåg att fastigheten skulle anses avyttrad redan vid avtalets undertecknande. Detta hade betydelse för vilka skatteregler som var tillämpliga. I sin avhandling uttrycker Bergström att det är en missuppfattning att tro att avtalet blir retroaktivt giltigt i civilrätten från tidpunkten för avtalets upprättande. Avgörandet vilar istället på en rent skatterättslig lösning.[438] Bergström tar här fasta på att avtal inte blir rättsligt bindande förrän samtliga parter har samtyckt till det och eftersom samtliga parter i målet inte hade samtyckt förrän kommunfullmäktige hade lämnat sitt godkännande hade något bindande avtal inte uppkommit vid undertecknandetidpunkten. I sin

[432] Bergström, Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel, 1984, s. 21 f.
[433] A.a., s. 23 ff.
[434] A.a., s. 16 ff. och s. 39 f.
[435] A.a., s. 16 ff.
[436] A.a., s. 23 ff.
[437] RÅ 1968 Fi 1411.
[438] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 201.

monografi om ogiltighet uttalar emellertid Bergström att avtal som sluts i annans namn utan erforderlig fullmakt och som godkänns i efterhand blir retroaktivt giltiga från tidpunkten för avtalets ingående.[439] Huruvida Bergström ansåg att denna situation skiljde sig åt på ett väsentligt sätt från situationen med kommunen eller om han ändrade inställning ifråga kommer inte explicit till uttryck. I avhandlingen hänvisar han inte till någon källa för att understödja påståendet om att giltigheten inträder först vid godkännandet. För sitt senare påstående om att giltighet inträder retroaktivt hänvisar han till 25 § AvtL och dess förarbeten.[440]

Enligt Bergström erbjuder ogiltiga rättshandlingar problem för det skatterättsliga problemlösandet. Huvudregeln är att de inte ska beskattas, men undantag finns. Exempelvis beskattas avkastning från en fastighet fram till dess att ogiltigheten inträder, trots att ogiltigheten verkar retroaktivt tillbaka till avtalets tillkomst. HFD:s praxis ger enligt Bergström varken ett enhetligt eller konsekvent intryck, samt framstår emellanåt som slumpmässig.[441]

Ett särskilt problem består i att två parter kan agera som om en rättshandling består trots att den är ogiltig. Om ogiltigheten medför att någon kapitalvinstbeskattning inte inträder skulle två parter kunna utnyttja denna ordning för att undkomma skatteeffekterna. Enligt Bergström motiverar detta att en transaktion bör betraktas såsom giltig vid kapitalvinstbeskattningen fram till det att ogiltigheten påkallas och inträder.[442] Detta bygger på värdet av att skattereglerna tillämpas ändamålsenligt.[443] Värdet av ändamålsenlighet är överlag det som Bergström argumenterar utifrån då han analyserar skatterättens förhållande till civilrättslig ogiltighet.[444]

Frågan om civilrättsligt ogiltiga rättshandlingar automatiskt blir skatterättsligt ogiltiga behandlas även av Teresa Simon-Almendal. Hon framhåller att det i civilrätten förekommer olika typer av ogiltighet och hänvisar för detta påstående till ett litteraturuttalande.[445] Enligt henne är simulerade rättshandlingar, det vill säga skenrättshandlingar, inte heller giltiga i skatte-

[439] Bergström, Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel, 1984, s. 29 f.
[440] A.a., s. 29 f.
[441] A.a., s. 233 ff.
[442] A.a., s. 114 f., 119 f.
[443] A.a., s. 114 f., 119 f.
[444] Se till exempel a.a., s. 186, 188, 198.
[445] Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 607.

rättsligt hänseende. I linje med Bergström framhåller hon dock att frågan om hur civilrättslig ogiltighet ska hanteras i en skatterättslig kontext problematiseras av att två parter kan agera som om en rättshandling består trots att den egentligen är ogiltig. HFD:s praxis ger inte något enhetligt intryck.[446] Enligt henne innebär detta att civilrättslig ogiltighet inte automatiskt föranleder skatterättslig ogiltighet.[447] Starka legalitets- och förutsebarhetshänsyn är dock två värden som enligt henne motiverar att beskattning av ogiltiga rättshandlingar borde undvikas.[448]

Sammanfattningsvis ramas civilrättslig ogiltighet in som en omständighet att förhålla sig till vid beskattningen i ovannämnda litteraturuttalanden. Bergström framhåller fyra kärnrekvisit som måste vara uppfyllda för att det ska röra sig om ogiltighet, nämligen att en rättshandling vid sin tillkomst är behäftad med fel som inte utgör kontraktsbrott, men som innebär att rättshandlingen inte får göras gällande. Nämnda kärnrekvisit behöver i många fall dock kompletteras med ytterligare rekvisit. Bergström argumenterar i sina analyser med ledning av vad som vore ändamålsenligt för skatterätten och når på så sätt slutsatsen att ogiltiga rättshandlingar i vissa fall borde kunna beskattas. Starka legalitets- och förutsebarhetsskäl motiverar enligt Simon-Almendal emellertid att beskattning av ogiltiga rättshandlingar borde undvikas.

2.4.6 Skatterättens civilrätt

I artikeln ”Civilrätt och skatterätt – hönan och ägget” från 1990 studerar Göran Grosskopf och Kurt Grönfors avtalsrättens betydelse för inkomstskatterättsliga bedömningar. Grosskopf och Grönfors tar uttryckligen utgångspunkt i Bergströms synssätt. De sammanfattar hans slutsatser på så sätt att civilrättsliga termer som förekommer i skatterätten utan att definieras på ett särskilt skatterättsligt sätt ska uppfattas i enlighet med den innebörd som civilrätten gett dem. Rättshandlingar ska enligt Grosskopf och Grönfors ges samma innebörd som i civilrätten. Undantag kan göras om särskilt starka skäl talar för detta, men stor restriktivitet ska i så fall

[446] A.a., s. 607 f. Hon hänvisar till RÅ 1970 ref. 42, RÅ 1980 Aa 40, RÅ 1979 1:53, RÅ 1987 ref. 122 och RÅ 1988 ref. 142. Se mer om Simon-Almendals uttalanden kring skatterättens förhållande till det civilrättsliga under avsnitt 2.4.11 nedan.
[447] A.a., s. 609.
[448] A.a., s. 618.

iakttas.[449] De plockar inte uttryckligen upp Bergströms påpekanden om att begrepp kan vara kontextuella i civilrätten.[450]

Avtalsrätten bestämmer enligt Grosskopf ”den civilrättsliga innebörden av företagna transaktioner och skatterätten hänger därefter på de skatterättsliga effekterna”. Emellertid uttrycker de att avtalsrätten på senare tid har komplicerats, vilket har lett till att skattejurister kommit att tillämpa en ”skatterättens civilrätt”.[451] Som exempel framhåller de RÅ 1950 ref. 5. Avgörandet bygger enligt deras mening på ”föråldrade och civilrättsligt helt inaktuella föreställningar”.[452] Detta konstaterande ser ut att avvika från Bergströms uppfattning. Bergström framhåller nämligen att avgörandet bygger på civilrättslig begreppsbildning.[453] Avvikelsen kommenteras inte av Grosskopf och Grönfors. Dock ska noteras att flera olika frågeställningar behandlades i målet varför det är möjligt att Bergström åsyftade en annan frågeställning än Grosskopf och Grönfors.

Ett annat exempel som de framhåller på att en särskild skatterättslig civilrätt har tillskapats är RÅ 1984 1:1, vari ett aktiebolag tillät sina A-aktieägare att byta ut sina aktier mot B-aktier. HFD betraktade det inte som en avyttring trots att det enligt Grosskopf och Grönfors just rörde sig om ett giltigt avtal om överlåtelse.[454]

Vidare framhåller de att den tilltagande komplexiteten på avtalsrättens område minskar avtalsrättens förmåga att vägleda skatterätten, exempelvis ifråga om när bindande avtal har kommit till stånd.[455] Ett exempel på detta utgör *letters of intent*.[456] Enligt Grosskopfs och Grönfors uppfattning kan ett *letter of intent* passera gränsen för vad som utgör ett bindande avtal, men det ankommer på vad parterna utfäst och under vilka omständigheter. Om osäkerheten är tillräckligt stor, eller om tillräckligt starka skäl gör sig gällande är det möjligt att tillskapa ett särskilt skatterättsligt rättsläge.[457]

---

[449] Grosskopf och Grönfors, SN, 1990, s. 353.
[450] Se ovan avsnitt 2.4.3.
[451] Grosskopf och Grönfors, SN, 1990, s. 353 f.
[452] A.a., s. 354. Jfr Sandström, SvSkT, 1952, s. 249.
[453] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 197 f.
[454] Grosskopf och Grönfors, SN, 1990, s. 358.
[455] A.a., s. 354.
[456] ”Letter of intent” kan översättas till avsiktsförklaring och tar sikte på en uttrycklig avsikt att ingå avtal, men där det är oklart om något bindande avtal kommit till stånd. Se a.a., s. 361 f.
[457] A.a., s. 361 ff.

Det är dock viktigt att detta tydligt framhålls så att inte en skatterättslig civilrätt konstrueras, framhåller Grosskopf och Grönfors.[458] Denna problematisering av förhållandet mellan skatte- och civilrätt skiljer sig åt från Göranssons problematisering. Grosskopf och Grönfors ifrågasätter inte civilrättens relevans för skatterätten (såsom Göransson gör), utan utgår ifrån att skatterätten borde knyta an till civilrätten. Det som problematiseras är istället att skatterätten kan komma att fjärma sig från civilrätten.

I ett senare festskriftsbidrag undersöker Grosskopf för egen del huruvida det finns skäl för skatterätten att tillämpa en särskild civilrätt.[459] Mot bakgrund av inkomstskattelagstiftningens utformning, rättspraxis samt uttalanden i förarbeten och doktrin tar han till utgångspunkt att en stark koppling generellt sett föreligger.[460] Han framhåller också att ”skatterätten tvingas följa den civilrättsliga rättsutvecklingen”. Det innebär enligt honom att om ett begrepp får en ändrad innebörd i civilrätten måste innebörden också justeras i skatterätten. Han framhåller att om skatterätten inte vill acceptera en sådan följsamhet måste detta komma till uttryck genom lagändring.[461]

Enligt Grosskopf är den civilrättsliga bedömningen inte alltid självklar.[462] Han konkluderar dock att flera HFD-avgöranden bygger på civilrättsliga bedömningar.[463] Sålunda anger han angående RÅ 1989 ref. 62 att det framstår som ”en riktig bedömning, att konstatera att transaktionen civilrättsligt inneburit en överlåtelse respektive återuthyrning”.[464] Om RÅ 1989 ref. 52 uttalar han att HFD synes ha ”utgått ifrån en civilrättslig bedömning. Man har sedan låtit skatterätten vila på civilrättslig grund”.[465] Här ramas alltså ”civilrättslig bedömning” in som något att förhålla sig till vid beskattningen.

---

458 A.a., s. 364.
459 Grosskopf, Finns det en särskild skatterättslig civilrätt?, i Festskrift till Kurt Grönfors, 1991, s. 211.
460 A.a., s. 212 f.
461 A.a., s. 220 om koncernbegreppet
462 A.a., s. 215 vad gäller gränsdragningen mellan hyra och försäljning, s. 227 om förbjudna lån, s. 224 ff. vad gäller redovisningen av kundfordringar och varulager.
463 A.a., s. 228.
464 A.a., s. 216.
465 A.a., s. 217.

Risken för att det utvecklas en särskild skatterättslig civilrätt motiverar dock enligt Grosskopf att ett fastställelseförfarande borde instiftas. Detta skulle innebära att en allmän domstol först avgör huruvida något till exempel utgör en överträdelse av låneförbudsregeln eller inte. Först efter det bedömer en förvaltningsdomstol de skatterättsliga konsekvenserna.[466]

Ett område där risken för att det utvecklas en särskild skatterättslig civilrätt är särskilt stor, enligt Grosskopf, är förhållandet mellan inkomstskatterätt och redovisning. Redovisningsreglerna är ofta utformade så att skulder inte ska undervärderas och tillgångar inte övervärderas. Detta medför att det saknas intresse av att fastställa till vilket lägsta värde som kundfordringar får redovisas. Det civilrättsliga syftet att skydda borgenärer mot en gäldenärs kundförluster manar till låg värdering av kundfordringarna. Till skillnad härifrån kan skatterättens intresse av att skydda beskattningsunderlaget mana till en högre värdering. Enligt Grosskopf finns det därför en risk att diskrepans uppstår mellan det han kallar för ”civilrätten som sådan” och det sätt varpå civilrätten har uttolkats i skatterätten.[467] Enligt hans mening är detta olyckligt då en stark koppling har förordats i rättskällorna.[468]

I Grosskopfs och Grönfors artikel ramas det civilrättsliga in på lite olika sätt. Det civilrättsliga ramas bland annat in såsom innehållet i termer. En sådan term är äganderätt. Grosskopf och Grönfors framhåller att även om äganderätten i ett visst fall inte är mer än ett tomt skal så rör det sig om ett relevant rättsfaktum i sin egenskap av rättstitel. Det står parterna fritt att bestämma tidpunkt för rättstitelns övergång och bortser man från detta i en skatterättslig kontext har de juridiska reglerna omkvalificerats för skatterättsliga ändamål.[469]

Grosskopf framstår som något mer skeptisk till äganderättsbegreppet i sitt festskriftsbidrag. Han framhåller att när det gäller ”civilrättslig äganderätt” passar det civilrättsliga rättssystemet inte in i den skatterättsliga föreställningsvärlden. Enligt honom kan civilrätten inte ange

---

[466] A.a., s. 221 f.
[467] A.a., s. 224.
[468] Se a.a., s. 227 där han uttrycker att utvecklandet av en skatterättslig civilrätt inte varit avsedd i prop. 1989/90:110, om reformerad inkomst- och företagsbeskattning, s. 530. Jfr också s. 228 där han uttrycker att inkomstskatterätten och civilrätten då inte längre interagerar på avsett sätt.
[469] Se Grosskopf och Grönfors, SN, 1990, s. 359 f.

någon entydig tidpunkt för äganderättens övergång, varför den tidpunkt bör väljas i skatterätten som är lämpligast ur skattemässig synpunkt.[470] I analysen av RÅ 1989 ref. 52 framhåller han dock att uthyraren av en fastighet i enlighet med en civilrättslig bedömning blivit ägare till det som hyrestagaren tillfogat fastigheten. Vid analysen av detta specifika fall behandlar han alltså ändå äganderätt som en omständighet att förhålla sig till.[471]

I Grosskopfs och Grönfors artikel ramas det civilrättsliga också in såsom ett innehåll i termen ”avyttring”. De framhåller att enligt praxis har en avyttring avsetts innefatta bindande avtal.[472] Detta medför att de behandlar avtalsrättslig bundenhet som en omständighet av relevans för beskattningen.[473]

Vidare ramas det civilrättsliga in såsom rättshandlingars civilrättsliga innebörd, det vill säga såsom en särskild bestämning av rättshandlingar.[474] På ett ställe ramar de också in ”civilrättslig analys” som något att förhålla sig till. Närmare bestämt framhåller de att HFD i RÅ 1987 ref. 166 företog en ”civilrättslig analys”.[475] Detta kan ge intryck av att det civilrättsliga består i en *metod* för att kvalificera en rättshandling snarare än dess kvalificering i sig. Huruvida Grosskopf och Grönfors närmare har reflekterat kring detta framgår inte. Frågan har dock betydelse för vad Grosskopf och Grönfors uttalanden innebär. I analysen av nämnda rättsfall framhåller de samtidigt att HFD:s bedömning ansluter sig till de ”civilrättsliga kriterier som uppställts”.[476] En fråga som kan ställas är emellertid: Kriterier avseende vad? Om det rör sig om kriterier för vad ett avbetalningsköp är i civilrättslig mening ramas det civilrättsliga in som ett innehåll i termen ”avbetalningsköp”. Det kan emellertid också röra sig om kriterier för när den av parterna valda beteckningen på en rättshandling kan frångås. I så fall avser det civilrättsliga snarare en metod.

---

[470] Grosskopf, Finns det en särskild skatterättslig civilrätt?, i Festskrift till Kurt Grönfors, 1991, s. 214

[471] A.a., s. 217.

[472] Grosskopf och Grönfors, SN, 1990, s. 358.

[473] Se exempelvis a.a., s. 361 ff. där de bedömer om ett *letter of intent* kan passera gränsen för vad som utgör ett bindande avtal.

[474] Se a.a., s. 353 om att rättshandlingar ska ges samma innebörd i skatterätten som i civilrätten. Se även Grosskopf, Finns det en särskild skatterättslig civilrätt?, i Festskrift till Kurt Grönfors, 1991, s. 216.

[475] Se Grosskopf och Grönfors, SN, 1990, s. 365 f.

[476] A.a., s. 366.

Vid flera av de skatterättsliga avgöranden som Grosskopf och Grönfors analyserar hänvisar de inte till några källor för att underbygga civilrättens innehåll.[477] De hänvisar dock till ett litteraturuttalande och ett HD-avgörande i sin diskussion kring huruvida ett *letter of intent* kan passera gränsen för vad som utgör ett bindande avtal.[478] Vissa litteraturuttalanden refereras också för att underbygga att en avsiktsförklaring kan verka som ett tolkningsargument till stöd för ansvarsgenombrott.[479] Grosskopf hänvisar för egen del till olika lagregler i bland annat JB och ABL och till en FAR-rekommendation. Han hänvisar till ett HD-avgörande för att stödja sitt påstående om att RÅ 1989 ref. 52 visar god följsamhet mot civilrätten som sådan. Däremot hänvisar han inte till någon källa för att understödja sin uppfattning om att RÅ 1989 ref. 62 vilar på en civilrättslig bedömning.[480]

Vilka värden som talar för att skatterätten borde knyta an till civilrätten diskuteras inte i någon större utsträckning av Grosskopf och Grönfors. De anför att skatterättens koppling till civilrätten är en sund tanke. Som motiv för detta anför de att kopplingen skapar ordning och reda.[481] Grosskopf framför i sitt festskriftsbidrag att skatte- och civilrätten måste interagera för att kunna ”utgöra den helhet, som krävs av ett fungerande rättssystem”.[482] Koherens framstår därför som ett värde som motiverar en koppling mellan skatte- och civilrätt. I övrigt framhåller han inte några värden. Snarare ger de intryck av att enbart förhålla sig till hur rätten är beskaffad.

Sammanfattningsvis utgår Grosskopf och Grönfors ifrån att skatterättsliga rättskällor påfordrar en stark koppling till civilrätten. Om särskilt starka skäl talar för det kan avvikelse göras, men stor restriktivitet bör iakttas vid en sådan bedömning. Samtidigt framhåller de att civilrättens tilltagande komplexitet riskerar att medföra att en ”skatterättens civilrätt”

---

[477] Se analysen av 1984 och 1982 års mål i a.a., s. 358 f. Däremot hänvisas det till ett litteraturuttalande för att understödja påståendet om att det står enskilda fritt att välja den juridiska ramen så länge inte avtalsfriheten har inskränkts.
[478] A.a., s. 362.
[479] A.a., s. 364.
[480] Grosskopf, Finns det en särskild skatterättslig civilrätt?, i Festskrift till Kurt Grönfors, 1991, s. 213, 217 och 221 ff.
[481] Grosskopf och Grönfors, SN, 1990, s. 354.
[482] Grosskopf, Finns det en särskild skatterättslig civilrätt?, i Festskrift till Kurt Grönfors, 1991, s. 211 f.

uppstår. Grosskopf framhåller för egen del att denna risk är särskilt framträdande när det gäller skatterättens koppling till redovisningen. Grosskopf och Grönfors ramar in det civilrättsliga på olika sätt (civilrättsliga begrepp, civilrättslig analys, civilrättslig bedömning) utan att det klart framgår huruvida de åsyftar olika saker eller inte. De hänvisar till flera källor för att utveckla civilrättens innehåll (lagregler, HD-praxis och litteraturuttalanden). I deras analyser av vissa skatterättsavgöranden förekommer dock inte några källhänvisningar för att underbygga civilrättens innehåll. Såvitt gäller frågan om värden framhåller de att skatterättens anknytning till det civilrättsliga är ägnad att skapa ordning och reda, samt koherens i rättssystemet. I övrigt resonerar de inte närmare kring värdefrågan. De ger snarare intryck av att bara söka återge rätten.

2.4.7 Civilrättslig giltighet och civilrättslig kvalificering smälter samman

I en artikel från 1989 granskar Erik Nerep civilrättens betydelse för skatterätten ifråga om *sale and lease back*-transaktioner avseende fastigheter.[483] I olika steg prövar han om de olika avtal som ingår i en *sale and lease back*-transaktion kan göras rättsligt gällande i olika typer av konflikter mellan enskilda. Sålunda prövar han om optionsavtalet[484] och överlåtelseavtalet[485] var och ett för sig kan göras obligationsrättsligt gällande. Motsvarande prövning görs därefter av dessa avtal i sakrättsligt hänseende.[486] Därefter går han över till att diskutera den skatterättsliga betydelsen av civilrättslig giltighet samt möjligheten för skatterätten att avvika från civilrätten genom så kallad genomsyn.[487] Avslutningsvis analyserar han två HFD-avgöranden kring den skattemässiga behandlingen av *sale and lease back*-transaktioner avseende en fastighet respektive en byggnad på ofri grund (RÅ 1989 ref. 62 I och II).[488]

[483] Nerep, SvSkT, 1989, s. 299 ff.
[484] A.a., s. 308 ff.
[485] A.a., s. 319 ff.
[486] A.a., s. 333 ff.
[487] A.a., s. 342 ff.
[488] A.a., s. 355 ff.

Nerep framhåller att skatterätten knyter an till den obligationsrättsliga och inte den sakrättsliga giltigheten.[489] Vid sin prövning av överlåtelseavtalets obligationsrättsliga giltighet granskar Nerep om överlåtelsen kan anses vara allvarligt menad i enlighet med 4:1 JB, samt om den utgör ett skenavtal enligt 34 § AvtL. Han anför att överlåtelseavtalet är giltigt enligt båda dessa regler. Förklaringen ligger enligt honom i att säljaren ”verkligen måste anses ha velat till köparen överföra en fullständig äganderätt”.[490] Förvisso framhåller han att *sale and lease back*-transaktioner träffas av 37 § AvtL, vilken uppställer ett förbud mot avtal om förverkande av pant eller annan säkerhet vid gäldenärens bristande betalningsförmåga. Enligt Nerep medför detta dock inte att hela *sale and lease back*-transaktionen ogiltigförklaras. Däremot innebär regeln att eventuella villkor om att återköpsrätten förverkas i dessa fall inte får göras gällande mellan parterna.[491]

Med hänvisning till Bergströms avhandling utgår Nerep från att det föreligger ett starkt samband mellan skatte- och civilrätt.[492] Han bekräftar också detta själv genom en analys av RÅ 1987 ref. 5 och ref. 166. Målen visar enligt honom att uthyrd egendom ska anses ingå i uthyrarens verksamhet om denne rent obligationsrättsligt har rätt att återfå det uthyrda från hyrestagaren, samt att de sakrättsliga anspråken saknar betydelse.[493]

Med hänvisning till ett par äldre HFD-avgöranden anför han också att det i vissa undantagsfall är möjligt att avvika från civilrätten genom så kallad skatterättslig genomsyn.[494] En brist som han påpekar bland nämnda rättsfall är dock att någon klar gränsdragning inte görs mellan fall av civilrättslig ogiltighet och genomsyn. Han anför att det exempelvis skulle vara fullt möjligt att leasingavtalen i de undersökta rättsfallen skulle ha betraktats som avbetalningsköp rent obligationsrättsligt och att detta därför skulle ha kunnat tas till utgångspunkt i skatterätten.[495]

---

[489] A.a., s. 344 ff.
[490] A.a., s. 329.
[491] A.a., s. 331.
[492] A.a., s. 342 ff.
[493] A.a., s. 350.
[494] A.a., s. 350 ff. Närmare bestämt hänvisar han till RN 1953 nr 4:5, RÅ 1967 nr 6:3 och RÅ 1967 fi 41.
[495] A.a., s. 353.

Sista delen av artikeln ägnas åt en analys av RÅ 1989 ref. 62 I och II. Målen bygger på en ansökan om förhandsbesked angående två *sale and lease back*-transaktioner avseende en fastighet och en byggnad på ofri grund. I enlighet med de förutsättningar som angavs i ansökningen utgick HFD från att avtalen var civilrättsligt giltiga. Detta innebar enligt Nerep att någon självständig civilrättslig prövning inte gjordes av avtalens giltighet. Han framhåller att det därför var fråga om en skatterättslig prövning av avtalens reella innebörd, en bedömning som slutligen utmynnade i att *sale and lease back*-transaktionerna betraktades såsom ett köp, en uthyrning och ett avtal om återköpsrätt. Nerep anför också att om transaktionen betraktas som civilrättsligt giltig bör detta avspegla sig i den skatterättsliga bedömningen, särskilt ”om transaktionen inom civilrätten bedöms innefatta en äganderättsöverlåtelse”.[496] Han framför även att HFD hade kunnat beakta mer praktiska argument såsom att marknaden för *sale and lease back*-transaktioner vuxit sig stor och att en omkvalificering därför endast borde göras med stor försiktighet.[497]

Något tydligt särskiljande mellan frågan om skatterättens förhållande till civilrättslig giltighet och frågan om skatterättens förhållande till civilrättslig kvalificering gör inte Nerep. Att avtalen i en *sale and lease back*-transaktion är obligationsrättsligt giltiga vart och ett för sig innebär enligt Nerep att avtalen i skatterättsligt hänseende ska kvalificeras i enlighet med sina beteckningar, det vill säga såsom en försäljning och återuthyrning med optionsrätt. På grundval av att en rättshandling är giltig drar han alltså slutsatser avseende dess kvalificering.[498] Att *sale and lease back*-transaktionen i sin helhet förvisso anses som en ”säkerhet” enligt 37 § AvtL är av mindre betydelse enligt Nerep eftersom det inte innebär att hela transaktionen ogiltigförklaras. Det innebär bara att eventuella villkor

[496] A.a., s. 361 f.
[497] A.a., s. 366.
[498] Se framförallt a.a., s. 342 ff. Att han med ”giltighet” implicerar en viss kvalificering visar sig också på s. 353 där han kritiserar skatterättspraxis för att inte göra någon klar gränsdragning mellan civilrättslig ogiltighet och genomsyn. Som exempel framhåller han att leasingavtalen i de nämnda rättsfallen skulle kunna vara att betrakta som avbetalningsköp. I så fall är det inte fråga om genomsyn enligt Nerep. Han antyder att det istället är fråga om ett fall av ogiltighet. Att leasingavtalen betraktas som avbetalningsköp behöver emellertid inte innebära att avtalen är ogiltiga. De kan vara fullt giltiga, fast i sin egenskap av avbetalningsköp istället för leasingavtal.

om att säljarens återköpsrätt kan förverkas inte får göras gällande mellan parterna.[499]

Nerep gör även äganderätt till en relevant omständighet för beskattningen.[500] Förvisso framhåller han att den centrala position som begreppet äganderätt tycks inta i skatterätten är problematisk. Begreppets innebörd är nämligen oklar. Äganderättsövergången sker inte alltid vid en bestämd tidpunkt utan successivt.[501] Vidare framhåller han att skattedomstolarna har behandlat frågan om när äganderätten övergår utan förankring i civilrätten. Att skattedomstolarna inte har någon klar föreställning om äganderättsbegreppet är dock inte så förvånande enligt Nerep då begreppet saknar klara konturer inom civilrätten. Eftersom civilrätten i stort sett har frigjort sig från äganderättsterminologin förordar han att skatterätten borde göra detsamma.[502] När Nerep på ett mer konkret plan tar ställning till civilrättens inflytande över den skatterättsliga behandlingen av *sale and lease back*-transaktioner använder han sig emellertid själv av ett äganderättsbegrepp. Hans förklaring till varför överlåtelseavtalet inte strider mot 4:1 JB eller 34 § AvtL består i att säljaren enligt hans mening ”verkligen måste anses ha velat till köparen överföra en fullständig äganderätt”.[503] Vidare framhåller han att parterna förutsatt att äganderättsövergång skulle ske, att detta inte förtas av det faktum att äganderättsövergången skulle vara tidsbegränsad och att detta borde vara vägledande för den skatterättsliga bedömningen.[504] Han framhåller att äganderätten har övergått i både formellt och reellt hänseende.[505]

Nerep hänvisar till ett stort antal källor för att utveckla civilrättens innehåll. Han hänvisar till lagstiftning, förarbetsuttalanden, HD-praxis och rättsdoktrin.[506] För att utveckla innebörden av 37 § AvtL hänvisar han emellertid endast till litteraturuttalanden.[507]

---

[499] A.a., s. 331.
[500] Detta skiljer sig från exempelvis Göransson, se avsnitt 2.4.4.
[501] Nerep, SvSkT, 1989, s. 344 f.
[502] A.a., s. 372 f.
[503] A.a., s. 329.
[504] A.a., s. 365. Se även a.a., s. 361 f. där han framhåller att civilrättsligt giltiga transaktioner bör ses som giltiga i skatterätten, särskilt om de i civilrätten ”bedöms innefatta en äganderättsöverlåtelse”. Se även a.a., s. 362 och 370 om att äganderätten enligt hans mening har övergått i både formellt och reellt hänseende.
[505] A.a., s. 362, 365. och 370.
[506] A.a., s. 308 ff.
[507] A.a., s. 330 ff.

Såvitt gäller frågan om värden framhåller Nerep, i linje med Sandström, Hagstedt och Bergström,[508] att ett samband mellan skatte- och civilrätt motiveras av rättssäkerhetsaspekter, främst av att de skattskyldiga ska kunna överblicka konsekvenserna av sina handlingar. Ett annat argument som han framhåller är att det primärt ankommer på lagstiftaren att ändra på mindre tillfredsställande lagstiftning.[509] Endast vid uppenbart konstlade transaktioner, eller när det föreligger en uppenbar diskrepans mellan det skatterättsliga resultatet och rättshandlingarnas form, är det möjligt att avvika från civilrätten.[510] Sådan genomsyn avser att upprätthålla skattelagstiftningens effektivitet.[511]

Sammanfattningsvis diskuterar Nerep civilrättens betydelse för skatterätten ifråga om hur *sale and lease back*-transaktioner borde hanteras. Han gör då en prövning av huruvida respektive avtal som ingår i ett sådant upplägg är obligations- och sakrättsligt giltigt. Vidare konkluderar han att det är den obligationsrättsliga giltigheten som är relevant i skattehänseende. Baserat på att respektive avtal är civilrättsligt giltigt drar han därefter slutsatser kring deras kvalificering. Någon tydlig åtskillnad gör han alltså inte mellan civilrättslig giltighet och civilrättslig kvalificering. Att *sale and lease back*-transaktioner kan komma kvalificeras som en säkerhet enligt 37 § AvtL fäster han mindre vikt vid eftersom detta inte innebär att transaktionen i sin helhet blir ogiltig. För att underbygga civilrättens innehåll hänvisar han till ett stort antal källor. Det rör sig om lagregler, HD-praxis, förarbets- och doktrinuttalanden. Ett värde som han särskilt lyfter fram till stöd för skatterättens anknytning till denna civilrätt är rättssäkerhet, särskilt i den betydelsen att den skattskyldige ska kunna överblicka konsekvenserna av sina rättshandlingar. Skattelagstiftningens effektivitet är ett värde som enligt hans mening kan tala för avvikelser, men detta bör bara få genomslag vid uppenbart konstlade transaktioner enligt Nerep.

[508] Se avsnitt 2.4.2 och 2.4.3.
[509] Nerep, SvSkT, 1989, s. 342 f.
[510] A.a., s. 343.
[511] A.a., s. 351.

2.4.8 Teorin om civilrättens prejudiciella ställning utvecklas

Hultqvist behandlar två övergripande frågeställningar i sin avhandling från 1995. Den ena handlar om huruvida legalitetsprincipens föreskriftskrav utgör ett absolut krav eller om det snarare är att uppfatta som en eftersträvansvärd målsättning. Den andra frågan handlar om konsekvenserna av ett sådant absolut krav.[512] Den senare frågan leder honom till en diskussion om inkomstbeskattningens förhållande till civilrätten.

Avhandlingen inriktar sig på vilka konsekvenser ett absolut föreskriftskrav får för förhållandet mellan skatte- och civilrätt, snarare än i vilken utsträckning HFD:s praxis följer eller avviker från civilrätten.[513] Hänvisning till skatterättspraxis görs endast i begränsad utsträckning och främst i samband med en diskussion om möjligheten att ingripa mot skattekringgående genom det Hultqvist kallar bedömning och kvalificering av fakta.[514] Innan jag behandlar hans uttalanden om skatterättens förhållande till det civilrättsliga redogör jag därför för hans teori om föreskriftskravets betydelse på skatteområdet.

Enligt Hultqvist tar legalitetsprincipen allmänt sikte på skiljelinjen mellan normgivning och rättstillämpning. Han framhåller att legalitetsprincipen framförallt har givits den innebörden att skattskyldighet ska framgå av föreskrifter (numera lagföreskrifter). Detta benämns som föreskriftskravet.[515] En svårighet är dock att många föreskrifter är vaga och måste tolkas, varför en uppgift för rättstillämparen blir att finna föreskrifternas rimligaste innebörd.[516] Föreskriftskravet innebär dock att tolkningen måste hålla sig inom det Hultqvist kallar ”mängden rimliga tolkningar”.[517] Vad ”mängden rimliga tolkningar” är ankommer på en

---

[512] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 7 ff.
[513] Hultqvist uttrycker själv detta, se a.a., s. 362 f. Det kan också noteras att en stor del av avhandlingen tar sikte på vilka bakomliggande argument som kan presenteras för och emot ett absolut föreskriftskrav. Till stöd för ett absolut föreskriftskrav anför Hultqvist kompetensfördelningsskäl (vem som har behörighet att ålägga skatt), normgivningsskäl (hur skattenormer bildas), legitimitetsskäl (hur en domstol kan rättfärdiga sina beslut), kunskapsskäl (hur domstolar och skattskyldiga får vetskap om skattenormerna) samt ordalydelsen i retroaktivitetsförbudet. Som argument mot ett absolut föreskriftskrav anför han bland annat likhetshänsyn, se a.a., s. 93.
[514] A.a., s. 485 och 490 ff.
[515] A.a., s. 73. Jfr den anknytande distinktionen mellan materiella frågor och bevisfrågor på s. 108.
[516] A.a., s. 113 f.
[517] A.a., s. 332.

tillfredsställande argumentationsanalys. En sådan juridisk argumentation är allt annat än godtycklig, även om den inte alltid är helt logisk.[518] Utöver ordalydelsen i snäv grammatikalisk betydelse bör också beaktas i vilken historisk och systematisk kontext som en föreskrift verkar.[519] Överlag ger föreskriftskravet dock inte någon större ledning för valet av lagtolkningsmetod.[520] I vissa sammanhang kan en föreskrift tillämpas direkt, medan den i andra fall måste preciseras genom andra föreskrifter och rättsliga principer.[521]

Denna syn på föreskriftskravet föranleder Hultqvist att tala om skatterättens normkedja. Med hänvisning till Peczenik utgår han ifrån att vissa rättsnormer kan betraktas såsom konstitutiva, vilket innebär att de ger upphov till institutionella fakta. På så sätt är det möjligt för rättsföljderna i en eller flera rättsnormer att bilda ett rättsfaktum i en efterföljande rättsnorm. Han kallar detta för en kedja av internt skapade institutionella fakta.[522] Utifrån detta skiljer han på normer med systeminterna rättsfakta, systemspecifika rättsfakta och systemexterna rättsfakta. Med ”systeminterna rättsfakta” syftar han på inkomstskatterättsliga normer vars rättsfakta direkt anknyter till rättsföljderna i andra inkomstskatterättsliga normer.[523] Till skillnad härifrån tar ”systemspecifika rättsfakta” sikte på begrepp och uttryck som har fått en specifik skatterättslig innebörd. Ofta syftar de på externa förhållanden som har modifierats genom till exempel lag eller praxis för att bättre passa skatterättens ändamål. Hultqvist exemplifierar detta med inkomstbegreppet, vilket ursprungligen preciserades med hjälp av olika ekonomiska teorier, men som efter hand kom att preciseras på ett specifikt skatterättsligt sätt genom rättspraxis och doktrin.[524] Slutligen hänvisar ”systemexterna rättsfakta” till förhållanden utanför rättssystemet, såsom till exempel ”lön”. Normer som innehåller systemexterna rättsfakta kvalificerar ”andra rättsliga, ekonomiska, faktiska m.fl. händelser till skatterättsliga institutionella fakta”.[525]

---

[518] A.a., s. 333
[519] A.a., s. 335
[520] A.a., s. 344
[521] A.a., s. 120.
[522] A.a., s. 348 ff.
[523] A.a., s. 352.
[524] A.a., s. 352 ff.
[525] A.a., s. 358.

Ett exempel på skatterättens anknytning till systemexterna rättsfakta utgör enligt Hultqvist anknytningen till civilrättsliga begrepp. För att veta vem som är ett skattesubjekt måste exempelvis förstås vad som menas med en fysisk person eller ett dödsbo. Han anför att den civilrättsliga begreppsbestämningen därför i stor utsträckning ligger till grund för beskattningen. Som exempel anför han ”köp”, ”fastighet” och ”aktiebolag”.[526] I vilken utsträckning skatterätten är bunden av civilrättsliga begreppsbestämningar ankommer på hur skatteföreskrifterna är utformade.[527]

Vidare anför han att tolkningsutrymmet hos en skatteföreskrift breddas om dess utformning knyter an till andra förhållanden än de direkt civilrättsliga. Även i dessa fall kan dock civilrätten påverka rättstillämpningen. Till exempel har obligations- och utsökningsrättsliga förhållanden betydelse för hur en osäker fordran ska behandlas.[528] När ett skatterättsligt rättsfaktum däremot uppenbarligen hänvisar till ett visst civilrättsligt rättsförhållande så är kvalificeringen enligt Hultqvist direkt beroende av civilrätten. En självständig civilrättslig bedömning bör då göras utan hänsyn till skatterättsliga överväganden, varefter bedömaren får se vilka skatterättsliga konsekvenser detta ger upphov till.[529] Det heter i dessa fall att civilrätten är prejudiciell.[530] Avgörande för om så är fallet är valet av rekvisit och därmed valet av rättsfakta i skatteföreskrifterna, inte vad som är mest lämpligt ur skattesynpunkt.[531]

Samtidigt anger Hultqvist att innebörden av olika civilrättsliga termer i vissa fall modifieras till en specifik skatterättslig betydelse, till exempel vad gäller termen ”barn”.[532] Om modifieringen följer av skattelagstiftning kan den knappast strida mot föreskriftskravet. Om modifieringen dock bara följer av rättspraxis är det enligt min mening oklart om Hultqvist menar att modifieringen är förenlig med föreskriftskravet eller inte. Å ena sidan framför han att ingen har monopol på vad som utgör ”mängden rimliga

[526] A.a., s. 359.
[527] A.a., s. 361.
[528] A.a., s. 367.
[529] A.a., s. 366.
[530] A.a., s. 362 ff.
[531] A.a., s. 366 f. Se också s. 470 där han uttrycker att en civilrättslig term i skattelagstiftningen *in dubio* rimligen måste ha samma innebörd i skatterätten som i civilrätten.
[532] A.a., s. 359.

tolkningar", utan att detta kan vara föremål för olika uppfattningar.[533] Hultqvist har också i en senare artikel antytt att avsteg kan göras från den civilrättsliga innebörden om särskilda skäl föreligger.[534] Å andra sidan talar han om "mängden rimliga tolkningar" som en gräns, vilken rättstillämpningen inte får överskrida.[535] "Mängden rimliga tolkningar" ska alltså uppfattas som en gräns, men inte som någon fast gräns eftersom den kan vara föremål för olika tolkningar.

Vidare uppmärksammar Hultqvist problemet med huruvida HD:s avgöranden är auktoritativt bestämmande för vad civilrätten innebär eller om det finns utrymme för alternativa tolkningar av HFD.[536] Hultqvist problematiserar emellertid inte konsekvenserna av detta ytterligare.

Han framhåller att civilrättsliga termer inte heller alltid har en enhetlig innebörd. Detta innebär enligt Hultqvist att det förvisso finns ett visst tolkningsutrymme i skatterätten, men att strävan ändå bör vara att göra "en så korrekt civilrättslig bedömning som möjligt, utan att snegla på de skatterättsliga effekterna, och först därefter dra de skatterättsliga konsekvenserna".[537] En första uppgift blir att fastställa i vilken betydelse den civilrättsliga termen används i skatterätten.[538] Begreppsbestämningen ska enligt Hultqvist göras "på ett neutralt sätt, varvid man sedan får leva med resultatet och ta de konsekvenser skattereglerna leder till på gott och ont." Enligt Hultqvist utgör detta en skillnad i förhållande till Bergströms synsätt.[539]

Hultqvist förklarar inte närmare vad en "så korrekt civilrättslig bedömning som möjligt" är, men framhåller att civilrättsliga bedömningar kan behöva göras i skatterätten som saknar motsvarighet i civilrättslig

---

[533] A.a., s. 332.
[534] Hultqvist, SN, 2007, s. 697. Jfr Hultqvist, SvSkT, 2005, s. 306.
[535] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 332. I linje med detta har han uttryckt att det bör finnas utrymme att kritisera HFD:s rättstillämpning, se a.a., s. 122.
[536] A.a., s. 365.
[537] A.a., s. 366. Jfr Hultqvist, SN, 2007, s. 699.
[538] Hultqvist, SN, 2007, s. 697.
[539] A.a., s. 696 f. Enligt Hultqvist hindrar emellertid inte legalitetsprincipen att det uppställs en regel som innebär att avsteg kan göras från civilrätten vid förfaranden som inte har några andra syften än att undkomma skatt, se Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 507.

praxis och doktrin.[540] Vad som i så fall gör bedömningen civilrättslig utvecklar han inte närmare.

I tiden efter avhandlingen har Hultqvist återkommit till frågan om förhållandet mellan skatte- och civilrätt i ett antal artiklar. Hans syn på civilrätten som prejudiciell har inte förändrats.[541] Artiklarna visar att inte bara civilrättsliga begrepp utan också andra delar av civilrätten kan vara prejudiciella för skatterätten enligt Hultqvists mening.

I en artikel från 1999 behandlar han civilrättens betydelse för gränsdragningen mellan hyra och köp.[542] Denna fråga har framförallt skatterättslig relevans för vem som har rätt till värdeminskningsavdrag. Enligt Hultqvist tillkommer denna rätt ägaren av tillgången.[543] I detta fall ramas civilrättslig äganderätt in som en omständighet av relevans för den skatterättsliga bedömningen.

Han diskuterar principen om rättshandlingars verkliga innebörd i en artikel från 2005[544] och en från 2007.[545] Det som kallas rättshandlingars verkliga innebörd tar enligt Hultqvist sikte på den civilrättsliga karaktären hos förekommande avtal, vilket han framförallt stödjer på RÅ 2004 ref. 27.[546] Enligt Hultqvist förekommer visserligen termen ”rättshandling” i flera rättsområden såsom inom exempelvis folkrätten, men det rör sig om ett av civilrättens grundbegrepp. Även om civilrätten är dispositiv kan inte parterna förfoga över den rättsliga klassificeringen. Han framhåller att ett lån är ett lån och att en gåva är en gåva, om än dessa gränser inte alltid är enkla att bestämma.[547] Han ger också uttryck för att det finns en civilrättslig doktrin om kopplade avtal som skatterätten bygger på vid bestämmandet av rättshandlingars innebörd.[548] Denna doktrin innebär att när rättshandlingar är kopplade till varandra består deras innebörd i

[540] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 480.
[541] Teorin om civilrättens prejudiciella ställning upprepas i flera artiklar, se bland annat Hultqvist, SvSkT, 2005, s. 306, Hultqvist, SvSkT, 2009, s. 253, Hultqvist, SN, 2013, s. 18
[542] Hultqvist, SN, 1999, s. 395 ff.
[543] A.a., s. 397 ff.
[544] Hultqvist, SvSkT, 2005, s. 302 ff.
[545] Hultqvist, SN, 2007, s. 696 ff.
[546] Hultqvist, SvSkT, 2005, s. 305. Jfr Hultqvist, SN, 2008, s. 622 där han framhåller att den omkaraktärisering som HFD gjorde av vissa avtal med försäkringsbolag i RÅ 2008 ref. 54, RÅ 2008 ref. 41, RÅ 2008 not 113 endast handlade om att HFD fann att avtalen hade en annan civilrättslig karaktär än vad parterna velat ge dem
[547] Hultqvist, SN, 2007, s. 699.
[548] Hultqvist, SvSkT, 2005, s. 306, Hultqvist, SN, 1999, s. 397.

summan av de konsekvenser som de ger upphov till.[549] Det civilrättsliga ramas här in som en bestämning av rättshandlingars innebörd.

Vidare behandlar han civilrättens betydelse för frågan om vem som ska beskattas för en viss inkomst i ett vänboksbidrag från 2014[550] och en artikel från 2015.[551] Enligt Hultqvist ankommer frågan om vem som är rätt skattesubjekt på en civilrättslig analys med avseende på vem som har intjänat, vem som har rätt till och vem som kan disponera över den skattepliktiga inkomsten.[552] Det civilrättsliga ramas här in som rätten till en inkomst och som rätten att disponera över en inkomst.

Civilrättens innehåll utvecklas endast i begränsad utsträckning av Hultqvist i hans avhandling. Enstaka hänvisningar görs till J. Ramberg, 1991, samt Hjerner, Festskrift till Hans Thornstedt, 1983 och Mutén, SvSkT, 1965 för att understödja att det förekommer en doktrin i civilrätten om simulerade och dissimulerade rättshandlingar. Kärnan i denna doktrin är enligt Hultqvist att det som två parter avsett att åstadkomma med ett avtal ska ges större vikt än hur parterna rubricerat det.[553] Han hänvisar också till NJA 1986 s. 205 för att understödja att en distinktion görs i civilrätten mellan annullering och återförsäljning,[554] samt för att påvisa att enskilda inte ens i dispositiva tvistemål till fullo kan disponera över de civilrättsliga instituten.[555] I en av sina artiklar hänvisar Hultqvist återigen till Hjerner, Festskrift till Hans Thornstedt, 1983, s. 288 f. (samt till sin egen avhandling, Hultqvist, 1995, s. 490 ff.) för att understödja påståendet om att den civilrättsliga doktrinen om kopplade avtal kan appliceras i skatterätten.[556] En annan av hans artiklar innehåller även hänvisningar till lagen om bulvanförhållanden[557] och till Grönfors för att understödja påståendet om att det finns viss civilrättslig reglering och doktrin kring just bulvanförhållanden.[558] En hänvisning förekommer också till 9:5

[549] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 490.
[550] Hultqvist, Fader Gunnar-doktrinen - till frågan om rätt skattesubjekt, i Blandade fång - En vänbok till Magnus Carlsson, 2014, s. 201 ff.
[551] Hultqvist, SvSkT, 2015, s. 3 ff.
[552] Hultqvist, Fader Gunnar-doktrinen - till frågan om rätt skattesubjekt, i Blandade fång - En vänbok till Magnus Carlsson, 2014, s. 212, jfr s. 224.
[553] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 481, 487.
[554] A.a., s. 238.
[555] A.a., s. 364 f.
[556] Hultqvist, SvSkT, 2005, s. 306.
[557] Lag (1985:277) om vissa bulvanförhållanden.
[558] Hultqvist, SN, 2007, s. 702.

Handelsbalken (1736:0123 2).[559] I övrigt hänvisar han inte till några källor för att utveckla civilrättens innehåll,[560] utan civilrätten betraktas som en given företeelse.

Det värde som framförallt motiverar civilrättens prejudiciella ställning är enligt Hultqvist legalitetsprincipens föreskriftskrav.[561] Hultqvist lyfter emellertid även fram att begripligheten, förutsebarheten och rättssäkerheten tillgodoses genom att rätten är koherent.[562] Han framför, både i sin avhandling och i flera artiklar, att koherens därför utgör ett argument för skatterättens anknytning till civilrättsliga begrepp.[563] Han uttrycker att ”[e]tt tankesystem, vilket som helst och i synnerhet rättssystemet, fordrar en sådan inre koherens för att rationell argumentation skall vara möjlig och därmed öka begriplighet, förutsebarhet och vara rättssäker”.[564] Det rör sig alltså om en begreppslig koherens inom rätten i sin helhet och inte bara inom separata rättsområden.[565] Vidare framför han att det också har ansetts ändamålsenligt att knyta an skattskyldigheten till civilrättsliga förhållanden.[566] Som jag uppfattar honom innebär detta dock inte att det alltid skulle vara ändamålsenligt att följa den civilrättsliga definitionen av en term. Han utvecklar inte närmare vad ändamålsenlighet är, eller hur det ska kunna fastställas vad som är ändamålsenligt.

Avslutningsvis kan det framhållas att många har anslutit sig till teorin om civilrättens prejudiciella ställning i den skatterättsliga litteraturen.

---

559 A.a., s. 699.

560 Se Hultqvist, SN, 1999, s. 395 ff., Hultqvist, SvSkT, 2005, s. 302 ff., Hultqvist, SN, 2007, s. 696 ff., Hultqvist, SN, 2008, s. 617 ff., Hultqvist, SvSkT, 2009, s. 250 ff., Hultqvist, SvSkT, 2009, s. 45 ff., Hultqvist, SN, 2013, s. 10 ff., Hultqvist, Fader Gunnar-doktrinen - till frågan om rätt skattesubjekt, i Blandade fång - En vänbok till Magnus Carlsson, 2014, s. 201 ff., Hultqvist, SvSkT, 2015, s. 3 ff.

561 Detta framgår tydligt av avhandlingen, men även av senare artiklar. Se till exempel Hultqvist, SN, 1999, s. 395 ff.

562 Hultqvist, SN, 2007, s. 697.

563 A.a., s. 697, Hultqvist, SvSkT, 2009, s. 252 f. och Hultqvist, Fader Gunnar-doktrinen - till frågan om rätt skattesubjekt, i Blandade fång - En vänbok till Magnus Carlsson, 2014, s. 216 f., 224.

564 Hultqvist, SN, 2007, s. 697.

565 Synen på hela rättssystemet som enhetligt har anor från 1800-talets tyska rättspositivism. Denna koherens grundade sig i första hand på antagandet att det finns vissa grundläggande begrepp som är gemensamma för både offentlig- och privaträtten (Tuori, 2011, s. 145). En övergripande koherens kunde emellertid också stå att finna i gemensamma principer (Austin, The province of jurisprudence determined and The uses of the study of jurisprudence, 1971, s. 365). På senare tid har det inom rättsteorin strävats efter en lokal koherens inom specifika rättsområden, snarare än koherens inom rättssystemet i stort (Tuori, 2011, s. 147 f.).

566 Hultqvist, SN, 2007, s. 697.

Exempelvis framhåller Simon-Almendal i en artikel från 2012 att ett flertal skatterättsliga regler är konstruerade så att de i sina rättsfaktumled knyter an till civilrättsliga förhållanden.[567] Civilrättsliga rättsfigurer och institut blir därför prejudicerande för skatterätten.[568] Den inkomstskatterättsliga klassificeringen har med andra ord gjorts beroende av civilrättsliga rättshandlingar såsom köp och hyra med mera.[569] Hon framhåller att vissa termer förvisso inte har något enhetligt innehåll i civilrätten,[570] men att de i så fall ska tillämpas enligt sin allmänna civilrättsliga innebörd.[571] Enligt Burmeister utvisar skatterättslig praxis att civilrätten är prejudiciell när skattelagstiftningen bygger på civilrättsliga rättshandlingar och förhållanden.[572] Peter Melz framhåller att utdelning utgör ett systemexternt begrepp och att normtillämpningen i detta fall går ut på att fastställa den vidtagna transaktionens verkliga innebörd, med vilket också förstås dess civilrättsliga innebörd.[573] Enligt Adriana Krzymowska är det civilrättsliga gåvobegreppet ett systemexternt rättsfaktum som är prejudiciellt för skatterätten.[574]

Sammanfattningsvis uttrycker Hultqvist att civilrätten är prejudiciell för skatterätten när civilrättsliga termer förekommer i skattelagstiftningen utan att definieras på ett särskilt skatterättsligt sätt. Innebörden av detta är att en självständig civilrättslig prövning ska göras utan att hänsyn tas till skatterättsliga överväganden. Han ramar alltså framförallt in det civilrättsliga som ett innehåll i termer, men också som en särskild bestämning av rättshandlingar (rättshandlingars civilrättsliga innebörd). Vem som civilrättsligt har rätt till och kan disponera över en inkomst ramas in som en relevant omständighet att förhålla sig till för att avgöra frågan om rätt skattesubjekt. Vidare framgår att han inte har hänvisat till så många källor för att utveckla civilrättens innehåll. Det rör sig om enstaka lagregler, något enstaka rättsfall samt vissa litteraturuttalanden (varav vissa utgör

---

567 Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 599. Se mer nedan under avsnitt 2.4.11.
568 Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 142. Som framgår utgår hon ifrån Hultqvists uppdelning mellan olika typer av rättsfakta.
569 A.a., s. 143.
570 Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 600 och 603 f. vad gäller termerna "ränta" och "kapitalförsäkring".
571 A.a., s. 616.
572 Burmeister, 2012, s. 285 ff. Se närmare i avsnitt 2.4.12.
573 Melz, Val mellan olika normtyper i rättstillämpningen: RÅ 2004 ref. I som illustration, i Vänbok till Per Anclow, 2004, s. 228.
574 Krzymowska, Skattepliktiga överlåtelser i inkomstslaget kapital, 2018, s. 143.

andra skatterättsliga litteraturuttalanden). Det värde som enligt Hultqvist framförallt motiverar civilrättens prejudiciella ställning i skatterätten är legalitetsprincipens föreskriftskrav. Det är till följd av detta värde som civilrättsliga termer i skattelagstiftningen ska uppfattas i enlighet med sin civilrättsliga innebörd, såvida inte annat framgår av skattelagstiftningen. Även andra värden gynnas emellertid, såsom rättssäkerheten, begripligheten, förutsebarheten och rättens koherens. Flera personer har anslutit sig till teorin om civilrättens prejudiciella ställning i den skatterättsliga litteraturen.

2.4.9 Civilrätt och rättspolitisk adekvans

Roger Persson Österman har i ett festskriftsbidrag från 2003 analyserat i vilken mån HFD anser sig bunden av bolagsrätten när det gäller förtäckt utdelning.[575] Utifrån tre olika mål analyserar han hur det skatterättsliga utdelningsbegreppet förhåller sig till det bolagsrättsliga.[576] Som han själv framhåller det är syftet att mot bakgrund av skatte- och civilrättsliga rättskällor klargöra hur HFD har förhållit sig till bolagsrättens utdelningsdefinition.[577]

Enligt Persson Österman är det en allmän uppfattning att det skatterättsliga utdelningsbegreppet är hämtat från civilrätten.[578] Han visar också på två exempel där HFD har utfört en enligt hans mening rimlig bolagsrättslig analys (RÅ 83 1:52 och 83 1:55).[579] Därefter presenterar han emellertid tre mål som enligt honom ger uttryck för det motsatta: RÅ 1985 1:10, RÅ 1992 ref. 56 och RÅ 2000 ref. 56.[580]

RÅ 1985 1:10 handlade om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott. Enligt Persson Österman betraktas detta som utdelning i civilrätten eftersom återbetalningen i annat fall skulle hota det bundna egna kapitalet. I skattemålet blev utfallet emellertid det motsatta eftersom en förutsättning för att kunna beskatta något som utdelning är att det rör sig

[575] Persson Österman, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 361.
[576] A.a., s. 367 ff.
[577] A.a., s. 362.
[578] A.a., s. 362.
[579] A.a., s. 366.
[580] A.a., s. 368 ff.

om avkastning på investerat kapital. En återbetalning av villkorat aktieägartillskott ansågs inte jämställt med avkastning på investerat kapital.[581]

Ett annat fall som han tar upp är RÅ 1992 ref. 56 i vilket en inkråmsöverlåtelse till underpris mellan två bolag som ägdes av samma fysiska personer inte betraktades såsom skattepliktig utdelning för ägarna.[582] Motiveringen bakom utfallet bestod i att ägarna inte personligen tillfördes någon egendom och att den överförda egendomen aldrig lämnade den dubbelbeskattade sektorn. Enligt Persson Österman kan det i civilrättslig mening emellertid röra sig om utdelning även om inte ägarna personligen tillförs egendomen. Detta stödjer han på NJA 1997 s. 418 vari HD, för att upprätthålla kapitalskyddsreglernas syfte, uttryckligen sade sig tillämpa utdelningsreglerna analogt när värdeöverföringen skedde till tredje man. Eftersom reglerna tillämpades analogt rörde det sig enligt Persson Österman emellertid inte om utdelning i egentlig mening. Detta innebär enligt honom att skatterätten förvisso avviker från civilrätten i detta fall, men inte från det bolagsrättsliga utdelningsbegreppet. Han framhåller att det inte vore helt tillfredsställande att låta skatterätten vara bunden av bolagsrättens analogi.[583]

I det sista målet, RÅ 2000 ref. 56, ansåg HFD att en på bolagstämman beslutad utdelning skulle betraktas som inkomst av tjänst för aktieägarna. Anledningen bestod i att verksamheten bedrevs av aktieägarna själva, samt att det förekom ett aktieägaravtal som medförde att utdelningsnivån bestämdes med hänsyn till lönsamheten i varje aktieägares verksamhetsgren. Enligt Persson Österman utgör HFD:s avgörande en rent skatterättslig klassificering. Det finns nämligen inga bolagsrättsliga hinder mot att avtala om olika utdelningsnivåer aktieägarna sinsemellan. Inte heller finns det någon anledning att i bolagsrätten omklassificera utdelningen till tjänst.[584] HFD:s avgörande vilar därför inte på civilrättens verkliga innebörd, utan på en skatterättslig klassificering.[585]

Problematiken kring skatterättens bundenhet vid det civilrättsliga utdelningsbegreppet är ett skenproblem enligt Persson Österman. Ur ett

---

581 A.a., s. 368.
582 Det så kallade Sipano I-målet. Detta är numera överspelat med anledning av RÅ 2004 ref. 1 (Sipano II).
583 Persson Österman, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 368 ff.
584 A.a., s. 371 ff.
585 A.a., s. 374.

skatterättsligt perspektiv är det nämligen ointressant huruvida det rent bolagsrättsligt föreligger utdelning eller inte. Eftersom bolagsrättens syfte är att skydda borgenärer och minoritetsaktieägare handlar den bolagsrättsliga rättstillämpningen inte om huruvida utdelning föreligger eller inte, utan om huruvida skyddsreglerna eller likhetsprincipen kan tillämpas eller inte.[586]

För att beskriva detta använder Persson Österman sig av begreppet ”rättspolitisk adekvans”. Begreppet är hämtat från Jan Hellner och tar sikte på att skapa bättre förståelse för rättsreglers funktion.[587] Med rättspolitisk adekvans menas att en regel är utformad så att den förverkligar sina bakomliggande rättspolitiska ändamål. Enligt Persson Österman har bolagsrätten rättspolitisk adekvans för skatterätten i vissa fall eftersom bolagsrätten avser att skydda tredje man, vilket staten är ifråga om skattefordringar.[588] I andra fall föreligger emellertid inte rättspolitisk adekvans, vilket enligt Persson Österman kan förklara varför det skatterättsliga utdelningsbegreppet emellanåt avviker från det bolagsrättsliga. Utdelning utgör på grund av detta inte ett prejudiciellt civilrättsligt förhållande för skatterätten.[589]

Det civilrättsliga ramas här in som ett innehåll i termer. Samtidigt framhåller han dock att den bolagsrättsliga frågan inte handlar om huruvida utdelning föreligger eller inte, utan om huruvida skyddsreglerna eller likhetsprincipen kan tillämpas eller inte. Eftersom andra intressen gör sig gällande i en skatterättslig kontext är det enligt hans mening följdriktigt att också begreppsbestämningarna kan komma att avvika.

Persson Österman hänvisar huvudsakligen till litteraturuttalanden för att utveckla civilrättens innehåll.[590] Vid analysen av RÅ 1985 1:10 hänvisas det endast till andra skatterättsliga litteraturuttalanden för att underbygga civilrättens innehåll.[591] När det däremot gäller RÅ 1992 ref. 56 hänvisar

---

586 A.a., s. 373.
587 A.a., s. 361.
588 A.a., s. 373 f. Som framgår av avsnitt 2.4.4 ovan har Göransson emellertid ifrågasatt att staten skulle vara att jämställa med tredje man i skattehänseende, se Göransson, SN, 1985, s. 20.
589 Persson Österman, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 373 f.
590 Se a.a., s. 365 vad gäller analyserna av RÅ 1983 1:52 och RÅ 1985 1:55. Se s. 372 vad gäller analysen RÅ 2000 ref. 56 (varvid han hänvisar till detta uttalande för att underbygga att det är bolagsrättsligt möjligt att justera utdelningsnivåerna genom aktieägaravtal).
591 Se a.a., s. 368 där det hänvisas till Grosskopf, SN, 1993, s. 117 och till Arvidsson, SvSkT, 2000, s. 862. Båda dessa källor tar emellertid likaså sikte på att beskriva skatterättens

han till flera regler i ABL, ett HD-avgörande, samt äldre litteraturuttalanden.[592]

I stor utsträckning framhäver Persson Österman värdet av ändamålsenlighet i skatterättstillämpningen. Föreskrifts- och förutsebarhetskravet diskuteras inte. Hans sätt att förklara skatterättens avvikelse från civilrätten påminner om Grosskopfs sätt att förklara diskrepansen mellan inkomstskatterätten och redovisningen: områdena tjänar olika intressen.[593] En skillnad gentemot Grosskopf består dock i att civilrättsliga bestämningar enligt Persson Österman inte heller *bör* följas då de saknar rättspolitisk adekvans för skatterätten.[594] Teorin om rättspolitisk adekvans har inte plockats upp i någon större utsträckning i den skatterättsliga litteraturen.

Sammanfattningsvis identifierar Persson Österman tre avgöranden där HFD enligt hans mening har gjort avsteg från det civilrättsliga utdelningsbegreppet. Samtidigt framhåller han att problematiken kring skatterättens bundenhet vid det civilrättsliga utdelningsbegreppet är ett skenproblem. Eftersom skatterätten och bolagsrätten tjänar olika rättspolitiska ändamål kan den skatterättsliga bestämningen av utdelningstermen komma att avvika från den civilrättsliga. Det värde som enligt Persson Österman motiverar detta är skattelagstiftningens ändamålsenlighet.

2.4.10 Den ekonomiska innebörden

I en del av sin sammanläggningsavhandling från 1999 undersöker Gäverth hur principen om rättshandlingars verkliga innebörd (med inriktning på kopplade avtal) har tillämpats i ett antal rättsfall av HFD.[595] Undersökningen inriktar sig alltså på den praktiska tillämpningen, varför kunskapsintresset skiljer sig från exempelvis Hultqvists avhandling där

förhållande till civilrätten. Både Grosskopf och Arvidsson hänvisar vidare till Rodhe. Arvidsson stödjer även sin uppfattning på en tolkning av ABL samt en hänvisning till Lindskog.

[592] Persson Österman, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 370 f.

[593] Grosskopf, Finns det en särskild skatterättslig civilrätt?, i Festskrift till Kurt Grönfors, 1991, s. 224.

[594] Persson Österman, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 377 f. Jfr Grosskopf, Finns det en särskild skatterättslig civilrätt?, i Festskrift till Kurt Grönfors, 1991, s. 227.

[595] Gäverth, SvSkT, 1996, s. 732. Artikeln ingår i hans sammanläggningsavhandling Gäverth, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor - en skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationell skatteplanering med under- respektive överkapitaliserade bolag, 1999.

större fokus istället ligger på föreskriftskravets principiella betydelse för inkomstskatterättens förhållande till det civilrättsliga.[596]

Med ”genomsyn” syftar Gäverth på en rättstillämpning som ser igenom det formella, det vill säga de obligationsrättsliga förhållandena, för att finna det verkliga. Den verkliga innebörden av en rättshandling kan enligt Gäverth antingen vara dess ekonomiska eller juridiska innebörd.[597] En skillnad görs här mellan den ekonomiska och den juridiska bestämningen av en rättshandling. Den ekonomiska respektive den juridiska innebörden ramas alltså in som två olika saker att förhålla sig till vid beskattningen. Enligt Gäverth har HFD i flera mål lagt den ekonomiska, och inte den juridiska, innebörden av en transaktion till grund för beskattningen.[598] Han utvecklar dock inte närmare vad den juridiska, respektive ekonomiska innebörden närmare bestämt skulle bestå i.

Det är enligt Gäverth svårt att dra några bestämda och tillräckligt generella slutsatser vad gäller möjligheten att frångå den juridiska innebörden.[599] I inledningen av sin studie anför han att frågan kan ankomma på vilka ledamöter som avgör dessa problem, det vill säga att frågan kan ankomma på om ledamöterna har ett formellt eller dynamiskt synsätt på tolkningsutrymmet av skatteregler. För valet av lagtolkningsmetod kan det bland annat ha betydelse hur den enskilde domaren balanserar den enskildes behov av förutsebarhet mot intresset av att motarbeta skatteundandragande.[600]

För att genomsyn ska komma ifråga är det, enligt Gäverths läsning av HFD:s praxis, inte tillräckligt att det avgörande syftet bakom ett handlande har varit att uppnå skattefördelar.[601] Om en transaktion är civilrättsligt giltig ska den civilrättsliga bedömningen i princip ligga till grund för skatterätten. När den reella ekonomiska innebörden emellertid inte överensstämmer med den juridiska finns det enligt Gäverth i vissa fall möjlighet att se igenom de vidtagna transaktionerna. Som exempel anför han uppenbart felaktig prissättning vid överlåtelse av flera olika tillgångar som hänger

[596] Se ovan avsnitt 2.4.8.
[597] Gäverth, SvSkT, 1996, s. 736.
[598] A.a., s. 738 ff.
[599] A.a., s. 763.
[600] A.a., s. 733 f.
[601] A.a., s. 763.

samman eller då två parter kringgått ett uttryckligt avdragsförbud genom avtal som normalt inte förekommer mellan oberoende aktörer.[602]

Flera forskare gör dock en annan analys av den rättspraxis som tas upp av Gäverth. Richard Arvidsson anser exempelvis att HFD använder sig av en civilrättslig, och inte en ekonomisk, bedömning i samtliga de fall som analyseras av Gäverth.[603] Silfverberg påstår sig göra en annan analys av RÅ 1973 Fi 344, RÅ 1990 ref. 73, RÅ 1986 ref. 75 och RÅ 1992 ref. 56. Han anför att rättshandlingar som ingår i en förutbestämd transaktionskedja kan betraktas som en enhet utifrån ett rent civilrättsligt perspektiv.[604]

Såväl Bergström som Hultqvist gör en annan analys än Gäverth av RÅ 1998 ref. 58.[605] Bergström gör dessutom en annan analys av RÅ 1990 ref. 73, RÅ 1993 ref. 86 och RÅ 1998 ref. 19.[606]

Nerep ser ut att göra en annan analys av RÅ 1989 ref. 62 I-II än Gäverth. Som framgår ovan uttryckte Nerep att HFD tog avstånd från att göra en civilrättslig bedömning i detta mål.[607] Gäverth har däremot uttryckt att HFD företog just en civilrättslig analys.[608] Nerep verkar underbygga sitt uttalande med att HFD själv påstod sig *utgå ifrån* att transaktionerna var civilrättsligt giltiga. HFD företog därför inte själv någon civilrättslig prövning av transaktionens giltighet. Enligt Gäverth verkar det emellertid vara just det förhållandet att HFD påstod sig utgå ifrån att transaktionerna var civilrättsligt giltiga som gjorde bedömningen civilrättslig. Detta ifrågasätter huruvida Nerep och Gäverth verkligen har olika uppfattningar i sak och om inte oenigheten snarare hänför sig till vad det civilrättsliga består i.

Gäverth har tillsammans med Lars Möller därefter författat en artikel på samma tema.[609] Artikeln bryter inte mot Gäverths tidigare synsätt, utan

---

602 A.a., s. 766. Se också Gäverth, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor - en skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationell skatteplanering med under- respektive överkapitaliserade bolag, 1999, s. 20.

603 Arvidsson, SvSkT, 1999, s. 212 ff. Se också Silfverberg, SN, 1999, s. 274 ff.

604 Silfverberg, SN, 1999, s. 274 ff. När det gäller RÅ 1990 ref. 73 kan noteras att Gäverth endast framhåller att domen är knapphändig och att det är svårt att dra några generella slutsatser med avseende på genomsynsfrågan. Han tar alltså inte tydligt ställning, se Gäverth, SvSkT, 1996, s. 742.

605 Bergström, SN, 2003, s. 11 f., Hultqvist, SN, 1999, s. 400 ff.

606 Se Bergström, SN, 2003, s. 10 ff.

607 Se ovan avsnitt 2.4.7.

608 Gäverth, SvSkT, 1996, s. 746. Gäverth framställer det själv som att hans analys skiljer sig åt från Nereps, se a.a., s. 746 fotnot 48.

609 Gäverth och Möller, SN, 2007, s. 652 ff.

avser snarare att befästa den med exempel hämtade ur senare HFD-praxis. Möller har också i en egen artikel framhållit att bedömningen i genomsynsmål i första hand grundar sig på skattelag och att det därför inte är orimligt att den skatterättsliga prövningen kan ge ett annat utfall än den civilrättsliga. Det allmännas intresse av att få in skatt gör sig nämligen gällande vid tillämpningen av skattelag, men däremot inte vid tillämpningen av civilrätt. De frågeställningar som uppkommer i genomsynsmål aktualiseras normalt inte heller i något civilrättsligt sammanhang. Som exempel nämner han bedömningen om avdragsköp, det vill säga förvärv av handlingar i syfte att skapa möjlighet till skatterättsligt avdrag.[610] Ett ytterligare argument som han framför till stöd för att det förekommer en skatterättslig genomsynsprincip är att HFD inte brukar ange eller hänvisa till civilrätten vid tillämpningen av principen om verklig innebörd, om än det även förekommer vissa sådana fall.[611] Enligt Bergström kan en förklaring till detta emellertid bestå i att det är ganska självklart för en domstol att pröva om en viss rubricering stämmer överens med verkligheten och att det då inte finns någon anledning att vara övertydlig med att detta åstadkoms genom en civilrättslig avtalstolkning. En annan förklaring kan enligt honom bestå i att HFD av tradition inte är så explicit med hur man går till väga.[612]

Gäverth gör en distinktion mellan rättshandlingars civilrättsliga och ekonomiska innebörd. Den ekonomiska innebörden är alltså något som han avgränsar bort från det civilrättsliga. Genom att undersöka i vilken utsträckning HFD ser till rättshandlingars civilrättsliga innebörd ramas det civilrättsliga in som en särskild bestämning av rättshandlingar. I några fall talar Gäverth emellertid om huruvida HFD har företagit civilrättslig genomsyn eller inte.[613] Det civilrättsliga ramas då in som något HFD gör (en metod) snarare än som något HFD förhåller sig till. Han framhåller att med ”genomsyn” menas att man ser till en serie dispositioners verkliga

[610] Möller, SN, 2003, s. 574 f. Se också Möller, SN, 2011, s. 533. Jfr Melz, Mervärdeskatten - rättsliga problem och grunder, 1990, s. 282 not 10 som uttrycker att domstolarna tar utgångspunkt i vad de uppfattar som en korrekt civilrättslig bedömning, om än denna bedömning riskerar att bli konstlad eftersom den kan bygga på moment som saknar praktisk betydelse i civilrätten.

[611] Möller, SN, 2003, s. 574 f. Se också Möller, SN, 2011, s. 533.

[612] Bergström, SN, 2003, s. 645.

[613] Se exempelvis Gäverth, SvSkT, 1996, s. 739.

innebörd.[614] Vad detta närmare bestämt innebär eller hur detta ska göras utvecklar han inte. Metoden verkar dock bestå i att se till en viss bestämning av rättshandlingar. Hans inramning av det civilrättsliga som en metod verkar alltså överlappa med hans inramning av det civilrättsliga som en särskild bestämning av rättshandlingar.

I sin sammanläggningsavhandling hänvisar Gäverth endast till ett fåtal källor för att utveckla civilrättens innehåll. Han hänvisar till två HD-avgöranden, NJA 1907 s. 42 och NJA 1976 s. 235, för att påvisa att vid skenavtal kan en allmän domstol helt bortse från avtalet som sådant. Han hänvisar till ytterligare ett HD-avgörande, NJA 1981 s. 562, för att underbygga sitt påstående om att genomsyn förekommer i civilrätten. Vidare hänvisar han till J. Ramberg, 1991, s. 175 för att understödja sitt påstående om att genomsyn i civilrätten tar sikte på en bedömning av den reella juridiska innebörden av enstaka rättshandlingar som givits en oriktig benämning.[615] Vid hans analys av hur specifika HFD-mål förhåller sig till denna civilrätt hänvisar han däremot inte till några källor alls för att utveckla civilrättens innehåll. Inte heller hänvisas det till några källor för att utveckla civilrättens innehåll i Gäverths och Möllers artikel från 2007 eller i Möllers artikel från 2011.[616] Det enda som det hänvisas till för att underbygga analyserna är HFD:s egna domskäl.

Inte heller utvecklar Gäverth och Möller vad det civilrättsliga skulle bestå i. Gäverth resonerar förvisso kring vad en allmän domstol skulle kommit fram till vid sin analys av RÅ 1989 ref. 127,[617] vilket antyder att det civilrättsliga består i det som en allmän domstol skulle komma fram till. Några källor hänvisas det emellertid inte till för att underbygga vad en allmän domstol skulle ha kommit fram till.

När det gäller frågan om vilka värden som enligt Gäverth motiverar att skatterätten förhåller sig på ett visst sätt till denna civilrätt framhåller han att rättssäkerhetsskäl talar för att genomsyn endast ska få användas i ganska klara fall.[618] Emellertid ifrågasätter han vilken vikt som borde läggas vid detta värde när det rör sig om handlingar i gränslandet till ”det

[614] A.a., s. 736.
[615] A.a., s. 737 f.
[616] Gäverth och Möller, SN, 2007, s. 652 ff. och Möller, SN, 2011, s. 529 ff.
[617] Gäverth, SvSkT, 1996, s. 745.
[618] A.a., s. 768. Se också Gäverth och Möller, SN, 2007, s. 652 om att det gagnar förutsebarheten.

av lagstiftaren outtalat icke godtagbara eller i vart fall icke avsedda". Han framhåller att intresset av en förutsebar rättstillämpning väger mindre ju mer konstlad transaktionen är. När en transaktion endast har till syfte att minimera den beskattningsbara inkomsten bör prioritet istället ges åt det motstående intresset om att upprätthålla regelverket så att beskattningsunderlaget inte urholkas till skada för det allmänna och övriga skattskyldiga.[619] Gäverths normativa ingång tycks därför skilja sig åt från tidigare forskare, till exempel Hultqvist, på så sätt att större vikt läggs vid det fiskala intresset. Förhållandet till föreskriftskravet omnämns inte.

Sammanfattningsvis gör Gäverth gällande att det i HFD:s praxis finns en genomsynsmetod som innebär att HFD bortser ifrån en rättshandlings civilrättsliga innebörd till förmån för dess ekonomiska innebörd. Den ekonomiska innebörden är på så sätt något som avgränsas bort från det civilrättsliga. Vad det civilrättsliga närmare bestämt skulle bestå i har han dock inte utvecklat explicit. Hans analys av RÅ 1989 ref. 127 antyder att det civilrättsliga består i vad en allmän domstol skulle komma fram till. Gäverth hänvisar till vissa NJA-avgöranden samt litteraturuttalanden för att utveckla civilrättens innehåll. I sin analys av specifika HFD-avgöranden har Gäverth däremot inte hänvisat till några källor alls för att underbygga civilrättens innehåll. Det enda som han hänvisar till är HFD:s egna domskäl. Enligt Gäverth talar rättssäkerhetsskäl för att genomsyn endast bör tillämpas i undantagsfall. Han framhåller dock att detta intresse väger lättare ju mer konstlad transaktionen är. Värdet av att beskattningsunderlaget inte ska urholkas till skada för det allmänna bör då ges större vikt enligt Gäverth.

2.4.11 Den verkliga civilrättsliga innebörden

Frågan om hur principen om rättshandlingars verkliga innebörd förhåller sig till det civilrättsliga diskuteras av Bergström i ett flertal artiklar. Principen om rättshandlingars verkliga innebörd kan enligt Bergström handla om att sätta en annan etikett på företagna rättshandlingar än vad parterna själva har gjort. Detta bottnar i så fall i att rättshandlingarnas verkliga innebörd är en annan än den som parterna uppgivit. Bergström

[619] Gäverth, SvSkT, 1996, s. 768.

uttrycker att det är ”ett naturligt sätt att bedöma rättshandlingar efter deras verkliga innebörd såväl i civilrätt som i skatterätt.” Enligt honom är det också sällsynt att HFD uppfattar civilrättsliga termer och rättshandlingar på ett principiellt annorlunda sätt än vad HD gör.[620] Som exempel nämner han att en försäljning, åtföljd av en omedelbar återförsäljning som varit avtalad före den första försäljningen inte kan ses som en ”äganderätts-överlåtelse”.[621]

I en artikel från 2003 föreslår Bergström att med ”verklig innebörd” skulle kunna förstås att de sakförhållanden som ska ligga till grund för beskattningen uppfattas på samma sätt som en allmän domstol skulle ha gjort. Han kallar detta för ”rättshandlingarnas civilrättsliga innebörd”.[622] Det civilrättsliga ramas här in som den bestämning av rättshandlingar som en allmän domstol skulle ha kommit fram till. När han analyserar specifika HFD-avgöranden ramar han emellertid in det civilrättsliga på ett annat sätt. Det som han konstaterar i sina analyser är att HFD:s praxis bygger på ”vanlig avtalstolkning” eller ”civilrättslig tolkning” av ingångna avtal.[623] Det civilrättsliga ramas här in som något HFD gör. Det ramas in som en metod, snarare än som en viss bestämning av rättshandlingar.[624] Att Bergström här ramar in det civilrättsliga som en metod stöds också av att han vid sin analys av RÅ 1998 ref. 58 framhåller att HFD förvisso kan ha feltolkat avtalen, men att detta inte innebär att HFD har utvecklat en skatterättslig genomsynsprincip som är något annat än en ”civilrättslig genomsynsprincip”.[625] Det är alltså inte utfallet utan tillvägagångssättet

---

[620] Bergström, SN, 1999, s. 329 f. Han framhåller motsvarande i sin avhandling om än han då inte talar om ”rättshandlingars verkliga innebörd” utan om ”skenrättshandlingar”, se Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 97 ff.

[621] Bergström, SN, 1992, s. 598.

[622] Bergström, SN, 2003, s. 9, 13. Se också s. 12 där han uttrycker att den ”verkliga innebörden” normalt är densamma vid ”vanlig avtalstolkning” som vid en skatterättslig bedömning.

[623] Se Bergström, SN, 1999, s. 328, Bergström, SN, 2003, s. 10 f. och Bergström, SN, 2003, s. 646 där RÅ 1990 ref. 73, RÅ 1993 ref. 86, RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 1998 ref. 58 I-III analyseras.

[624] Det kan noteras att RÅ 2004 ref. 27 analyseras i Bergström, SN, 2004, s. 773, men utan att något uttryckligt påstående görs om hur avgörandet förhåller sig till det civilrättsliga. Bergström framhåller att HFD i detta avgörande ger uttryck för att det i skatterätten inte finns något utrymme för att omklassificera rättshandlingar vars verkliga och uppgivna innebörd sammanfaller.

[625] Bergström, SN, 2003, s. 11. Bergström sätter själv ”civilrättslig genomsynsprincip” inom citattecken. Han vidhåller sin uppfattning om rättsfallet i Bergström, SN, 2003, s. 646.

som gör att avgörandet enligt Bergströms mening bygger på civilrätten. Vad som gör en tolkning ”civilrättslig” framgår dock inte närmare av Bergströms analyser.

Bergström hänvisar till ett litteraturuttalande för att utveckla civilrättens innehåll i denna del.[626] I övrigt behandlar han civilrätten som en given företeelse vid sin prövning av i vilken utsträckning HFD:s praxis vilar på denna civilrätt. Det enda han hänvisar till för att understödja att HFD har förhållit sig på visst sätt till denna civilrätt är HFD:s egna domskäl.

Några resonemang kring värden förs inte av Bergström i detta sammanhang. Snarare gör han bara anspråk på att deskriptivt fastställa hur HFD:s avgöranden om verklig innebörd förhåller sig till civilrätten. Den civilrättsliga innebörden är alltså något som skatterätten har att förhålla sig till och inte bara en etikett som åsätts för att tillgodose vissa ändamål och intressen (exempelvis fiskala ändamål).

Hultqvist instämmer i Bergströms uppfattning om att HFD:s praxis kring verklig innebörd bygger på den civilrättsliga innebörden. Enligt Hultqvist visar RÅ 2004 ref. 27 att det är den civilrättsliga karaktären av rättshandlingar som ska ligga till grund för den skatterättsliga bedömningen. Uttrycket ”verklig innebörd” åsyftar alltså den juridiska och inte den ekonomiska innebörden. Något annat vore enligt Hultqvist märkligt eftersom de ekonomiska konsekvenserna är en följd av de juridiska. En annan sak är att skattelagstiftningen i vissa fall kan vara utformad på ett sätt som gör att civilrätten inte blir prejudiciell. Om skatteföreskrifterna däremot bygger på civilrättsliga förhållanden och rättshandlingar medför legalitetsprincipens föreskriftskrav att civilrätten blir prejudiciell. I så fall ska det göras en civilrättslig bedömning av rättshandlingarna var och en för sig. När det gäller rättshandlingar som ingår i en förutbestämd kedja kan det dock finnas utrymme att i enlighet med den

[626] Bergström, SN, 1992, s. 598 hänvisar till en upplaga av Håstads ”Sakrätt avseende lös egendom” till stöd för påpekandet att det har ifrågasattas om en investor är skyddad i ett finansbolags konkurs vid så kallad investorleasing. Bergström ifrågasätter på så sätt HFD:s beslut att inte närmare pröva investorns civilrättsliga förvärv av det leasade föremålet i RÅ 1992 ref. 21 (Dahlénmålet). I tiden efter Bergströms artikel bör emellertid NJA 1995 s. 367 uppmärksammas, vari denuntiation till kunderna ansågs medföra sakrättsligt skydd för investorn trots att det uthyrda objektet skulle återlämnas till finansbolaget vid hyrestidens utgång samt att betalning fortfarande skulle ske till finansbolaget. Se numera Håstad, Sakrätt avseende lös egendom, 2000, s. 261 f.

civilrättsliga doktrinen om kopplade avtal se till den sammansatta innebörden. Så är också fallet med rättshandlingar vilka framstår som rimliga endast om de betraktas tillsammans.[627] Det civilrättsliga ramas här in som en särskild bestämning av rättshandlingar som skiljer sig från deras ekonomiska innebörd. Med andra ord avgränsas det ekonomiska bort från det civilrättsliga.

Som framgår ovan hänvisar Hultqvist endast till ett HD-avgörande och några enstaka litteraturuttalanden för att utveckla civilrättens innehåll i denna fråga.[628] Det som Hultqvist framförallt hänvisar till för att understödja sina analyser är HFD:s egna domskäl. Det värde som han huvudsakligen lyfter fram är som sagt legalitetsprincipens föreskriftskrav.[629]

I linje med Hultqvist framhåller Simon-Almendal att föreskriftskravet gör civilrätten prejudiciell för skatterätten då skatteföreskrifterna knyter an till civilrättsliga förhållanden. Föreskriftskravet hindrar enligt henne emellertid inte att skatteanpassade transaktioner bemöts genom tolkning och analys av rättshandlingars verkliga innebörd.[630] Detta är nämligen en bedömning som tar sikte på faktumsidan.[631] Simon-Almendal skiljer mellan olika grunder som används i rättspraxis för att bemöta skatteanpassade transaktioner: genomsyn, helhetssyn, civilrättslig kvalificering, simulerade och dissimulerade rättshandlingar.[632] Genomsyn och helhetssyn är överlappande. Viss skillnad finns dock enligt henne i teoretiskt hänseende. Genomsyn tar sikte på den sammantagna innebörden av ingångna rättshandlingar, medan helhetssyn tar sikte på den reella innebörden av den totala transaktionen.[633] Att civilrättsligt omklassificera ett

---

[627] Hultqvist, SvSkT, 2005, s. 305 f. Jfr Hultqvist, SN, 2007, s. 696 ff. och Hultqvist, SvSkT, 2009, s. 106 ff.

[628] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 238, 365 f., 395 ff., 481, 487, Hultqvist, SvSkT, 2005, s. 302 ff., Hultqvist, SN, 2007, s. 696 ff., Hultqvist, SN, 2008, s. 617 ff., Hultqvist, SvSkT, 2009, s. 250 ff., Hultqvist, SvSkT, 2009, s. 45 ff., Hultqvist, SN, 2013, s. 10 ff., Hultqvist, Fader Gunnar-doktrinen - till frågan om rätt skattesubjekt, i Blandade fång - En vänbok till Magnus Carlsson, 2014, s. 201 ff. och Hultqvist, SvSkT, 2015, s. 3 ff. Se avsnitt 2.4.8 ovan.

[629] Se avsnitt 2.4.8 ovan.

[630] Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 143 f., 152, Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 604 f.

[631] Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 156, Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 606.

[632] Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 141 ff.

[633] A.a., s. 150.

förfarande utgör ytterligare en metod, men överlappar såväl genomsyn som helhetssyn.[634] Hon nämner flera exempel från rättspraxis där HFD har företagit en civilrättslig kvalificering.[635] Ett sådant fall är RÅ 1973 Fi 344 då det enligt Simon-Almendal rörde sig om kopplade avtal.[636] Hon kommer till en annan slutsats kring detta rättsfall än Gäverth som menar att HFD såg till transaktionernas ekonomiska innebörd.[637] Enligt Simon-Almendal kan omkvalificering emellertid inte ske av riktigt rubricerade rättshandlingar bara för att man ogillar det skattemässiga utfallet. Det innebär att ”riktigt rubricerade rättshandlingar som faktiskt är vad de utger sig för att vara inte kan rättsligt kvalificeras till någonting annat”.[638] Att fastställa den verkliga innebörden kräver en ”reell förankring i den faktiska civilrätten (verkligheten)”.[639]

Simon-Almendal ramar in det civilrättsliga som både en metod och som en särskild bestämning av rättshandlingar. Framförallt ramar hon dock in det civilrättsliga som en särskild bestämning av rättshandlingar. Denna bestämning behandlas som en omständighet på faktumsidan vid det skatterättsliga problemlösandet. Kraven på förutsebarhet och koherens[640] är enligt Simon-Almendal två värden som talar för en begreppsmässig överensstämmelse mellan skatte- och civilrätt. Samtidigt framhåller hon dock att termer bör tolkas kontextuellt i sina rättsliga sammanhang och i linje med sina bakomliggande syften.[641] Hon anför att ”metoden att söka vägledning i civilrätten [måste] kombineras med strukturellt skatterättsligt systemtänkande och används med hänsyn tagen

[634] A.a., s. 145 om att genomsyn i huvudsak tar sikte på situationer då en transaktions civilrättsliga innebörd inte överensstämmer med dess form. Se också s. 150 om att helhetssyn liknar metoden att göra en civilrättslig kvalificering. I artikeln framhåller hon att de tolknings- och rättstillämpningsprinciper som utvecklats av HFD har det gemensamt att de tar avstamp i civilrätten. Se Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 605.
[635] Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 150 f. där RÅ 2002 ref. 42, RÅ 1990 not 329 och RÅ 1985 Aa 192 omnämns.
[636] A.a., s. 151 f. Jfr
[637] Gäverth, SvSkT, 1996, s. 739, se avsnitt 2.4.10.
[638] Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 157, Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 607.
[639] Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 617.
[640] Med koherens tycks hon mena rättens inre sammanhang och samstämmighet, se a.a., s. 600. Förutsebarhetsskäl framförs även i avhandlingen, se Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 148.
[641] Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 616.

till skatterättens indispositivitet och dess fiskala syftemål, liksom med beaktande av de särskilda legalitetskrav som gäller inom skatterätten".[642]

För att utveckla den civilrättsliga innebörden hos olika termer hänvisar hon till lagregler och vissa förarbets- och litteraturuttalanden.[643] Utöver detta hänvisar hon till andra skatterättsliga litteraturuttalanden.[644] Däremot hänvisar hon inte till några källor för att understödja vad den civilrättsliga innebörden skulle vara av olika specifika rättshandlingar som har varit föremål för skatterättslig prövning.

En annan person som har anslutit sig till uppfattningen att HFD:s praxis kring verklig innebörd vilar på den civilrättsliga innebörden är Ulrika Rosander. Hon ägnar ett avsnitt i sin avhandling åt att diskutera huruvida det förekommer en princip i skattedomstolarnas rättstillämpning som innebär att civilrättsligt giltiga rättshandlingar kan underkännas. Hon beskriver det som att det då rör sig om en "skatterättslig prövning av det ekonomiska innehållet i transaktionen".[645] Det rör sig alltså om situationer då transaktionens form och innebörd överensstämmer.[646] Enligt Rosander har HFD:s praxis i viss utsträckning tolkats på olika sätt i skatterättslig doktrin, men den vanligaste uppfattningen är att HFD gör en civilrättslig bedömning genom en sedvanlig avtalstolkning. Exempelvis används ofta civilrättsliga principer för att bedöma två eller flera transaktioner som sammansatta. För att så ska vara fallet krävs att avtalsparterna från början avsett att en transaktion ska följas upp av en annan.[647] Denna bedömning av rättshandlingars verkliga innebörd hör enligt Rosander till rättsfaktum-

---

642 A.a., s 619.

643 Se a.a., s. 601 vad gäller termen "kapitalförsäkring". Hon hänvisar då till försäkringsrörelselagen (1982:713) och Europaparlamentets och rådets direktiv 2002/83/EG av den 5 november 2002 om livförsäkring. Se s. 603 vad gäller termen "ränta". Hon hänvisar då till räntelagen (1975:635), motiven till nämnda lag (SOU 1974:28, Räntelag: Delbetänkande), Köplagen (1990:931) och Konsumentkreditlagen (2010:1846) för att understödja påståendet om att termen "ränta" förekommer på flera håll i civilrättslig lagstiftning utan att dess gemensamma kännetecken kommer till uttryck. Se s. 606 vad gäller skenrättshandling. Hon hänvisar då till 34 § AvtL och till flera litteraturuttalanden. Se s. 607 där hon hänvisar till flera litteraturuttalanden för att stödja påståendet om att det förekommer olika typer av civilrättslig ogiltighet. Hänvisning görs också till JB och bostadsrättslagen (1991:614) för att ge exempel på formkrav som förekommer i civilrätten och som kan medföra ogiltighet.

644 Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 145 ff.

645 Rosander, 2007, s. 59.

646 A.a., s. 57.

647 A.a., s. 60 f.

sidan. Först efter att den verkliga innebörden fastställts kan en rättsregel appliceras på förhållandet.[648]

Någon egen övergripande praxisgenomgång företar hon dock inte.[649] Det enda rättsfall som hon behandlar närmare är RÅ 2004 ref. 27.[650] På grundval av detta rättsfall sluter hon sig till att någon skatterättslig genomsynsprincip inte accepteras i svensk rätt.[651] Hon framhåller att det förvisso är sällsynt att HFD explicit uttalar att olika avgöranden bygger på civilrättsliga bedömningar.[652] Enligt henne behöver detta dock inte innebära att HFD har tillämpat skatterättslig genomsyn. I linje med Bergström förklarar hon detta med att det kan vara självklart för HFD att bedömningen är civilrättslig, samt att HFD av tradition är sparsam med sina motiveringar. Som argument framför hon vidare att HFD inte heller säger sig tillämpa skatterättslig genomsyn.[653] Eftersom det skulle vara kontroversiellt att tillämpa en sådan genomsynsprincip anser hon att det faktum att HFD inte uttryckligen säger sig tillämpa den snarare utgör en bekräftelse på att den inte heller tillämpas.[654]

Rosander ramar in det civilrättsliga som både en metod och som en särskild bestämning av rättshandlingar. Då hon exempelvis anför att den vanligaste uppfattningen i doktrin är att HFD:s praxis vilar på civilrättsliga bedömningar och på sedvanlig avtalstolkning[655] ramas det civilrättsliga in som något HFD gör, det vill säga som en metod. Samtidigt diskuterar hon i vilken utsträckning det är möjligt att underkänna rättshandlingar som är vad de utger sig för att vara.[656] Det civilrättsliga ramas då in som en särskild bestämning av rättshandlingar. I en passage problematiserar hon hur man kan fastställa vad denna innebörd är. Hon framhåller att gränsen mellan form och innehåll är svår att dra.[657] Dessutom framhåller hon, i likhet med Bergström, att HFD förvisso kan feltolka ett avtalsförhållande,

---

[648] A.a., s. 62.
[649] I två fotnoter kommenterar hon några rättsfall som har diskuterats i skatterättslig doktrin, se a.a., s. 60 not 164 och s. 63 not 175.
[650] A.a., s. 63 f.
[651] A.a., s. 64.
[652] A.a., s. 61. Möller anför detta som ett argument till stöd för att det var fråga om skatterättslig (och inte civilrättslig) genomsyn, se ovan avsnitt 2.4.10.
[653] A.a., s. 61 f. Hon stödjer sig på Bergström, SN, 2003, s. 646.
[654] Rosander, 2007, s. 61 f.
[655] A.a., s. 60 f.
[656] A.a., s. 48, 59.
[657] A.a., s. 62.

men att detta inte innebär att HFD därmed har tillämpat en skatterättslig genomsynsprincip.[658] En tolkning kan alltså vara civilrättslig även om den är felaktig. Detta ger intryck av att det är tillvägagångssättet, snarare än utfallet, som det civilrättsliga består i. Enligt Rosander kan det dock inte uteslutas att HFD:s bedömningar ”i vissa fall gått över gränsen för vad som är en möjlig slutsats med stöd av principen om att transaktioner skall bedömas efter sin verkliga innebörd”.[659] Vart denna gräns närmare bestämt går eller hur den kan fastställas utvecklar hon dock inte närmare.

Rosander utvecklar inte explicit vad det civilrättsliga skulle vara. För sitt påstående om att den civilrättsliga principen om kopplade avtal förutsätter att parterna från början avsett att transaktionerna hör ihop hänvisar hon till annan skatterättslig litteratur, närmare bestämt Silfverbergs anmälan av Gäverths avhandling.[660] I denna anmälan görs inte någon vidarehänvisning.[661] I övrigt hänvisar hon inte till några källor för att utveckla civilrättens innehåll. Civilrätten behandlas alltså som en given företeelse.

Det värde som framförallt motiverar att någon skatterättslig genomsynsmetod inte borde accepteras är legalitetshänsyn enligt Rosander.[662] Ur ett effektivitetsperspektiv anför hon att en praxismetod mot skatteflykt förvisso vore effektiv, men att den kan leda till minskad förutsebarhet.[663]

Som framgår av styckena ovan verkar Hultqvist, Simon-Almendal och Rosander vara överens om att bedömningen av en rättshandlings verkliga innebörd är något som hänförs till rättsfaktumsidan. Det är detta som gör bedömningen förenlig med legalitetsprincipens föreskriftskrav (föreskriftskravet tar endast sikte på regelsidan). Fullständig enighet råder emellertid inte i rättslitteraturen om att bedömningen av verklig innebörd är något som hör till faktumsidan. Enligt Lars Hjerner fastställs en rättshandlings innehåll inom civilrätten genom att se till partsviljan, vilket enligt honom vanligen inte erbjuder några svårigheter. Snarare uppstår svårigheterna då den fiskala sidan inte kan acceptera utfallet av denna prövning eftersom det anses leda till ett kringgående av skattelag-

[658] A.a., s. 62.
[659] A.a., s. 63.
[660] A.a., s. 61.
[661] Silfverberg, SN, 1999, s. 274.
[662] Rosander, 2007, s. 64.
[663] A.a., s. 53.

stiftningen. Det som behöver tolkas är i så fall inte rättshandlingen, utan rättsregeln. Enligt Hjerner hänför sig därför tillämpningen av verklig innebörd till regelsidan och inte faktumsidan.[664]

Som ett exempel framhåller Hjerner att det vid en tillämpning av jordförvärvslagen[665] i NJA 1966 s. 66 hävdades att en försäljning av ett dödsbo, vars enda tillgång bestod i en fastighet, egentligen utgjorde en försäljning av en andel i fastigheten. Här rörde det sig enligt Hjerner om en förträngning av fakta. HD hade i det nyssnämnda rättsfallet kunnat nå fram till samma slutsats genom att istället angripa regelsidan, men i så fall hade HD behövt synliggöra att det krävdes ett analogislut enligt Hjerner. HD hade nämligen behövt påpeka att jordförvärvslagen inte bara är tillämplig på en försäljning av fastigheter, utan också på en försäljning av andel i dödsbo, vars enda tillgång utgör en fastighet. Vidare anför han att det inte går ”att komma ifrån att vare sig man ägnar sig åt förträngning på faktumsidan eller analog rättsanvändning på regelsidan äventyras rättssäkerheten”. Analog rättsanvändning är emellertid mindre utmanande än en förträngning av fakta.[666]

Mot denna bakgrund framför Hjerner att talet om verklig innebörd framstår som en ”freudiansk förträngning av obestridliga fakta eller välkända rättsregler”.[667] Hänvisningen till ”verklig innebörd”, ”genomsyn”, ”sken” och ”skenrättshandling” har enligt Hjerner ofta ”fått bli den legitimation med vilken man menat sig kunna rå på legalitetsgrundsatsen.”[668] Vidare framhåller han att stöd för genomsyn inte heller finns i HD:s praxis. Han pekar på fyra HD-fall som skulle kunna ses såsom exempel på genomsynsfall. Hjerner framför emellertid att problemen även i dessa fall hänför sig till regelsidan.[669] Det förhållandet att Hjerner har hänfört bedömningen av verklig innebörd till regelsidan snarare än

---

[664] Hjerner, i Festskrift till Hans Thornstedt, 1983, s. 285. Hjerner anför att bara för att någon till exempel har hyrt ut en tillgång med optionsrätt under en femårsperiod (i syfte att den efterföljande försäljningen skulle bli skattefri enligt dåtida skatteregler) kan inte genomsyn tillgripas för att anse tillgången som såld redan i och med hyres- och optionsavtalets ingående, se s. 287 f.

[665] Lag (1955:272) om inskränkning i rätten att förvärva jordbruksfastighet.

[666] Hjerner, i Festskrift till Hans Thornstedt, 1983, s. 290 ff.

[667] A.a., s. 269.

[668] A.a., s. 270.

[669] Rättsfallen är NJA 1947 s. 647, NJA 1975 s. 45, NJA 1955 s. 449 och NJA 1966 s. 66. Se a.a., s. 290 f.

faktumsidan har såvitt jag kan se inte bemötts i efterföljande skatterättsliga litteraturuttalanden.

Sammanfattningsvis ger Bergström, Hultqvist, Simon-Almendal och Rosander uttryck för att det som HFD kallar verklig innebörd tar sikte på rättshandlingars civilrättsliga innebörd och inte deras ekonomiska innebörd. Den ekonomiska innebörden är på så sätt något som avgränsas bort från det civilrättsliga. Vad den ekonomiska eller den civilrättsliga innebörden skulle bestå i har dock inte explicit utvecklats. Utöver enstaka HD-avgöranden och litteraturuttalanden har det inte heller hänvisats till några källor för att utveckla civilrättens innehåll. Vid olika analyser av i vilken utsträckning olika specifika HFD-avgöranden vilar på den civilrättsliga innebörden har det i stort sett inte hänvisats till några källor alls för att påvisa vad den civilrättsliga innebörden av olika rättshandlingar skulle vara. Vidare har det civilrättsliga inte enbart ramats in som en särskild kvalificering av rättshandlingar i dessa litteraturuttalanden, utan också som en metod för att kvalificera rättshandlingar. Huruvida det civilrättsliga ska uppfattas som en särskild kvalificering av rättshandlingar eller som en metod för att kvalificera rättshandlingar är emellertid inte något som explicit har övervägts. De värden som har påstått motivera skatterättens anknytning till det civilrättsliga i detta sammanhang är främst legalitetsprincipens föreskriftskrav, förutsebarhet och rättssäkerhet. Bedömningen av rättshandlingars verkliga innebörd har ansetts vara förenlig med föreskriftskravet eftersom det är något som hänförts till faktumsidan. Att denna bedömning skulle höra till faktumsidan är emellertid något som har ifrågasatts av Hjerner som menar att det snarare rör sig om en förtäckt form av analogi.

2.4.12 Det ekonomiska och det civilrättsliga förenas

Burmeister analyserar HFD:s praxis kring verklig innebörd i sin licentiatavhandling från 2012. Han frågar sig bland annat om HFD har tillskrivit civilrättsliga termer en särskild skatterättslig mening med anledning av skattereglernas syfte eller om civilrätten är prejudiciell när skatte-

föreskrifterna knyter an till civilrättsliga förhållanden.[670] Han uppställer tre kategorier för att systematisera HFD:s praxis i detta avseende:

(1) rättsfall där civilrättslig klassificering är avgörande,
(2) rättsfall där skatterättslig bestämmelse/terminologi är avgörande och
(3) rättsfall där normerande skatterättsliga principer[671] är avgörande.

Den första kategorin tar sikte på rättsfall vari de tillämpade skatteföreskrifterna knyter an till civilrättsliga begrepp. I den andra kategorin rör det sig istället om egna skatterättsliga definitioner. Den tredje kategorin tar sikte på situationer då skattenormerna relaterar till skatterättsliga principer.[672]

Undersökningen uppges vara traditionellt rättsdogmatisk i så måtto att den endast avser att tolka och systematisera innehållet i gällande rätt.[673] Som framgår är den framförallt inriktad på att kartlägga HFD:s praxis.[674]

Burmeister framhåller att fastställande av den verkliga innebörden tar sikte på ”att reda ut vad som verkligen hänt, en slags underliggande sanning ifråga om beskaffenheten hos rättsfakta”.[675] I ett första skede måste det bland annat fastställas vad som har hänt civilrättsligt för att därefter identifiera tillämplig skatteregel.[676] Burmeister framhåller dock att faktumsidan fungerar i växelverkan med normsidan på så sätt att nya rättsfakta kan behöva inhämtas under bedömningens gång.[677] Han framhåller också att både civil- och skatterätten utgör mänskligt konstruerade företeelser och att olika justitieråds prioriteringar av olika värden kan påverka deras syn på verkligheten.[678]

Enligt Burmeister utvisar rättspraxis att civilrätten är prejudiciell när de skatterättsliga föreskrifterna lägger civilrättsliga rättshandlingar och förhållanden till grund för de skatterättsliga konsekvenserna (kategori

[670] Burmeister, 2012, s. 23, 26 ff.
[671] Se Burmeisters definition av skatterättsliga normerande principer i a.a. s. 55 ff.
[672] A.a., s. 32 f.
[673] A.a., s. 38 f.
[674] I källförteckningen omfattas uppemot 150 HFD-avgöranden, se a.a., s. 301 ff.
[675] A.a., s. 274.
[676] A.a., s. 42.
[677] A.a., s. 45.
[678] A.a., s. 39.

1).[679] Däremot är civilrätten inte prejudiciell när en specifikt skatterättslig bestämmelse (kategori 2) eller en skatterättslig normerande princip (kategori 3) är avgörande.[680] Vidare anför Burmeister att den ekonomiska innebörden har betydelse för bedömningen av ekonomiska begrepp som inte omedelbart bestäms genom andra rättsliga normer.[681]

Det är dock inte alldeles klart vad som enligt Burmeisters mening gör något till ett civilrättsligt respektive skatterättsligt begrepp. De begrepp som Burmeister analyserar under kategori 2, vilka beskrivs såsom skatterättsliga, består av följande: koncernbidrag,[682] anskaffningsutgift,[683] räntekompensation,[684] anställd,[685] annan inkomst,[686] skattemässig utdelning[687] och villkorat aktieägartillskott.[688] Det framgår emellertid inte klart från Burmeisters analys vad som gör dessa begrepp skatterättsliga och inte civilrättsliga. Vad är det exempelvis som gör ”anställd” till ett skatterättsligt (och inte civilrättsligt) begrepp utöver det förhållandet att HFD, enligt Burmeister, har tillskrivit termen en särskild skatterättslig innebörd?[689] Till detta lämnar inte han någon explicit förklaring.[690] När det gäller ränta är det dessutom oklart ifall det rör sig om ett civilrättsligt eller skatterättsligt begrepp enligt Burmeisters mening. Att det skulle röra sig om ett skatterättsligt begrepp antyds på s. 288. Hans bedömning av huruvida det var fråga om ränta i RÅ 1987 ref. 78 (Accenta) har dock placerats in under kategori 1 (civilrättsliga begrepp i skatteföreskrifterna). I analysen av detta mål framför han att HFD företog en ekonomisk bedömning inom ramen för den civilrättsliga analysen.[691]

Något som utmärker Burmeisters analyser av HFD:s praxis i förhållande till tidigare litteraturuttalanden är hans uppfattning om att den ekonomiska innebörden är något som kan få relevans inom ramen för en

[679] A.a., s. 288.
[680] A.a., s. 285 ff.
[681] A.a., s. 288.
[682] A.a., s. 151 ff.
[683] A.a., s. 156 ff.
[684] A.a., s. 161 ff.
[685] A.a., s. 164 ff.
[686] A.a., s. 173 ff.
[687] A.a., s. 169 ff.
[688] A.a., s. 178 ff.
[689] Skillnaden mellan kategori 1 och 2 består ju i att *skatteföreskrifterna* använder sig av civilrättsliga begrepp, se a.a., s. 32 f.
[690] A.a., s. 168, 204, s. 290.
[691] A.a., s. 84 f.

civilrättslig analys. När det exempelvis gäller hans analys av RÅ 1987 ref. 166 (Täckdikningsfallet) anför han att ekonomin kan fungera som tolkningsdata för att fastställa den civilrättsliga innebörden.[692] Burmeister har framhållit detta i sina analyser av ett antal avgöranden.[693] Han redovisar inte själv huruvida detta är en skillnad i förhållande till andra forskares analyser. Det är inte heller säkert att han åsyftar samma sak med ”ekonomiska bedömningar” som exempelvis Gäverth. Tidigare uttalanden ger dock uttryck för en tydligare distinktion mellan den civilrättsliga och den ekonomiska innebörden.[694]

Vidare lämnar inte Burmeister någon explicit förklaring av vad som menas med ”civilrätt”. Tvärtom anger han uttryckligen att han avgränsar bort närmare analyser av civilrättens innehåll.[695] Han preciserar däremot uttrycket ”rättsförhållande från civilrätten” såsom ett ”rättsligt mellanförhållande mellan enskilda”.[696] Han anför att civilrättsliga rättsförhållanden bedöms efter civilrättslig tolkningsmetod, dock utan att förklara denna metod närmare.[697] Av de slutsatser som han drar i den sammanfattande slutsatsen antyds att det handlar om en civilrättslig avtalstolkning som görs i syfte att fastställa den gemensamma partsavsikten.[698]

Burmeister ramar in det civilrättsliga på olika sätt i sina analyser av HFD:s praxis. Det som Burmeister påstår sig ta ställning till handlar i stor utsträckning om huruvida HFD har gjort en civilrättslig tolkning eller

---

[692] A.a., s. 89 f.

[693] Motsvarande kommer till uttryck vid hans analyser av RÅ 1987 ref. 78 på s. 84 f., av RÅ 1994 ref. 52 på s. 98 ff., av RÅ 1998 ref. 58 I-III på s. 103 ff., av RÅ 2004 ref. 4 på s. 94 ff. Se också s. 23 och 148 om den ekonomiska innebörden såsom tolkningsdata vid fastställandet av den civilrättsliga innebörden. Hultqvists analys av RÅ 1998 ref. 58 I antyder förvisso att även han anser att ett avtals ekonomiska effekter kan bedömas inom ramen för en civilrättslig analys. Se Hultqvist, SN, 1999, s. 400 där han uttrycker att ”prövningen får enligt Regeringsrätten i stället göras utifrån en analys av de ekonomiska och andra effekter som leasingavtalet och anknytande avtal för med sig mellan de aktuella parterna. Man kan förstå dessa principiella utgångspunkter som att det inte är någon skillnad mot vad som varit fallet i de tidigare domarna. Skatterätten följer civilrätten och det är genom en civilrättslig analys av avtalen som man avgör huruvida det är fråga om ett leasingavtal, med följande rätt till avskrivning för leasegivaren, eller ett kreditköp (avbetalningsköp).”

[694] Jfr exempelvis Gäverths och Burmeisters analys av RÅ 1987 ref. 78 i Gäverth, SvSkT, 1996, s. 84 f. och Burmeister, 2012, s. 84 f. Jfr också Rosander, 2007, s. 48, 59 som uttrycker att en bedömning av den ekonomiska innebörden utgör ett avsteg från den civilrättsliga.

[695] Burmeister, 2012, s. 38. Som motiv anför han utrymmesskäl, samt att han utifrån sina syften inte ansett det vara nödvändigt.

[696] A.a., s. 34.

[697] A.a., s. 34.

[698] A.a., s. 288.

civilrättslig analys och rättslig kvalificering av förekommande avtal.[699] Det civilrättsliga ramas då in som en metod snarare än som en särskild bestämning av rättshandlingar. Samtidigt talar han om ”civilrättsliga rättshandlingar och förhållanden” såsom prejudiciella för skatterätten. Hela första kategorin som han uppställer handlar om ”rättsfall när civilrättslig klassificering har varit avgörande vid beskattningen”.[700] Det civilrättsliga ramas då in som ett innehåll i vissa termer och som en särskild bestämning av rättshandlingar. Huruvida han åsyftar samma eller olika saker med dessa sätt att rama in det civilrättsliga är inte något som han explicit reflekterar kring i licentiatavhandlingen.

Burmeister ramar också in det civilrättsliga såsom vad en allmän domstol skulle komma fram till.[701] Denna inramning känns igen från Bergström och Gäverth.[702] Burmeister anför i sin analys av RÅ 1973 Fi 344 att vid en hypotetisk civilrättslig tvist hade försäljningarna likaså betraktats som beroende av varandra.[703] En skillnad mellan Gäverths och Burmeisters tillvägagångssätt för att fastställa civilrättens innehåll i dessa fall är dock att Gäverth frågar sig vad en allmän domstol skulle komma fram till i en mer specifik fråga: Frågan om ett krav från leverantören mot köparen på ränta och/eller återbetalning av lånebeloppet skulle vinna bifall.[704] Burmeister uppger inte vad den hypotetiska civilrättsliga tvisten i hans fall skulle handla om.

Vidare hänvisar inte Burmeister till särskilt många källor för att utveckla civilrättens innehåll. Vid analysen av RÅ 2009 ref. 47 hänvisar Burmeister till NJA 1998 s. 620 för att understödja påståendet att en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott utgör utdelning i civilrättslig mening.[705] Vissa källhänvisningar förekommer också vid hans analys av det så kallade Cypern-målet (HFD 2012 not 30). Frågan i detta mål var om en underprisöverlåtelse av en fastighet som ett aktiebolag hade gjort till ett delägt handelsbolag skulle anses öka aktiebolagets insats i handels-

[699] Se exempelvis a.a., s. 104 f.
[700] A.a., s. 81 ff.
[701] Se a.a., s. 21 där han framhåller att en bedömning av verklig innebörd i vissa situationer kan innebära att inträffade sakförhållanden ska uppfattas på samma sätt som en allmän domstol skulle gjort.
[702] Bergström, SN, 2003, s. 9 och Gäverth, SvSkT, 1996, s. 745.
[703] Burmeister, 2012, s. 121.
[704] Gäverth, SvSkT, 1996, s. 745.
[705] Burmeister, 2012, s. 178.

bolaget. Aktiebolagets insats uppgick till 0,1 %, vilket ansågs vara av betydelse för hur stor del av vinsten vid en försäljning av handelsbolaget som aktiebolaget skulle beskattas för. Den andre delägaren var ett dotterbolag med hemvist i Cypern. Burmeister hänvisar i sin analys till uttalanden från Nial samt till regler i HBL för att understödja att vad som utgör en insats ankommer på vad bolagsmännen har avtalat.[706] Burmeister framför också att om det inte finns någon sådan överenskommelse har tillgången tillskjutits utan krav på att få något tillbaka i framtiden.[707] Detta påstående understöds inte med någon källhänvisning, men har direkt betydelse för Burmeisters efterföljande slutsats. Utifrån denna föreställning om civilrättens innebörd drar han nämligen slutsatsen att underprisöverlåtelsen inte utgör någon insats i bolaget och att X AB därför inte ska beskattas för mer än 0,1 % av vinsten vid handelsbolagsförsäljningen.[708]

Vad gäller Burmeisters analyser av andra rättsfall hänvisar han inte till några källor för att utveckla civilrättens innehåll. Det civilrättsliga behandlas med andra ord som en given företeelse. Det som Burmeister hänvisar till för att understödja sina slutsatser är enbart HFD:s domskäl.

Vilka värden som kan tänkas motivera att skatterätten förhåller sig på visst sätt till det civilrättsliga diskuteras inte i någon större utsträckning av Burmeister. Han framhåller dock att förutsebarheten skulle minska, att förvirringen skulle öka och att rättssystemets koherens skulle motverkas om civilrättsliga begrepp i inkomstskattelagstiftningen skulle ges en specifik skatterättslig innebörd i rättstillämpningen.[709] Förvisso anger han att skatteregelverkets syfte kan motivera avsteg från civilrätten.[710] Som en utgångspunkt för studien anger han dock uttryckligen att förutsebarhets- och likformighetsskäl väger tungt.[711] Just förutsebarheten framhåller han även som ett viktigt motiv till sitt val av forskningsansats.[712] Vad förutsebarhet, likformighet och koherens närmaste bestämt innebär utvecklar han inte.

---

[706] A.a., s. 250 f.
[707] A.a., s. 251.
[708] A.a., s. 253.
[709] A.a., s. 289. Se också a.a., s. 20 där han framhåller att en enhetlig tolkning av civilrättsliga begrepp är en förutsättning för att rättstillämpningen ska vara enhetlig och förutsebar.
[710] A.a., s. 20.
[711] A.a., s. 40.
[712] A.a., s. 23, 27.

Sammanfattningsvis gör Burmeister gällande att HFD:s praxis utvisar att civilrätten är prejudiciell när skatteföreskrifterna knyter an till civilrättsliga rättshandlingar och förhållanden. Däremot är så inte fallet när en specifik skatterättslig regel eller skatterättslig princip är avgörande. Burmeister avgränsar bort närmare analyser av civilrättens innehåll och utvecklar inte explicit vad det civilrättsliga skulle bestå i. Enstaka källor refereras för att utveckla civilrättens innehåll, men överlag behandlas det civilrättsliga som en given företeelse. Vidare ramar Burmeister in det civilrättsliga som både en metod och en särskild kvalificering av rättshandlingar, men utan att reflektera kring huruvida dessa förståelser av det civilrättsliga innebär olika saker. Något som utmärker Burmeister är att han inte gör en lika tydlig distinktion mellan ekonomisk och civilrättslig innebörd som i tidigare litteraturuttalanden. Ekonomiska hänsynstaganden verkar enligt honom vara något som kan beaktas inom ramen för den civilrättsliga bedömningen. De värden som Burmeister lyfter fram till stöd för skatterättens anknytning till det civilrättsliga är förutsebarhet, likformighet och koherens. Skattelagstiftningens syfte (vilket detta syfte nu är) kan enligt honom motivera avsteg. Värdet av förutsebarhet är dock det som han själv framförallt påstår sig utgå ifrån.

2.4.13 Begreppet rättshandlingars verkliga innebörd problematiseras ur ontologisk synpunkt

Påhlsson diskuterar förhållandet mellan skatte- och civilrätt i en artikel om skattekringgående. En fråga som han tar upp är huruvida en särskild skatterättslig genomsynsmetod förekommer i HFD:s praxis eller inte. Enligt Påhlsson innebär denna metod att ”civilrättsligt godtagbara rättshandlingar kan underkännas vid beskattningen om deras ’ekonomiska innebörd’ är sådan att ’obehöriga skatteförmåner’ uppkommer”.[713] I linje med bland annat Gäverth och Rosander förhåller sig alltså också Påhlsson till (det vill säga reproducerar) en distinktion mellan civilrättslig och ekonomisk innebörd.[714]

[713] Påhlsson, SN, 2016, s. 113. Påhlsson sätter själv ”ekonomiska innebörd” och ”obehöriga skatteförmåner” inom citattecken.
[714] Se ovan avsnitt 2.4.10 och 2.4.11.

Enligt Påhlsson tar principen om verklig innebörd sikte på faktumsidan och inte på lagtolkningen. Han ansluter sig sålunda till Hultqvist, Simon-Almendal, Rosander och Burmeister genom att hänföra denna bedömning till faktumsidan.[715] Enligt Påhlsson utgör denna bedömning dock inte någon speciell metod för att motverka skattekringgående. Bedömningen ger inte uttryck för något annat än ”den vanliga juridiska verksamhet som består i att bedöma verkligheten och inordna den under en rättsregel”.[716]

Påhlsson instämmer med bland annat Bergström och Hultqvist[717] i att det inte finns någon skatterättslig genomsynsprincip som går utanför rättshandlingars verkliga innebörd, men framhåller samtidigt att diskussionen bör nyanseras. Att den verkliga innebörden tar sikte på att fastställa en civilrättslig verklighet är enligt honom en förenkling.[718] Han framhåller att civilrättsliga begrepp förvisso brukar användas i skatterätten med sin normala civilrättsliga innebörd.[719] Det finns dock civilrättsliga termer som har en självständig skatterättslig innebörd. Som exempel nämner han begreppen ”fastighet”, ”aktieutdelning” och ”anställd”. En sådan självständig innebörd kan enligt honom åstadkommas både med lagstiftning och rättspraxis. Det är i dessa fall fråga om en skatterättslig och inte en civilrättslig bedömning.[720]

Enligt Påhlsson förklaras detta av att även verkligheten kan vara föremål för tolkning.[721] Han framhåller att ”rättshandlingar och institutionella begrepp som används av jurister, och som är särskilt hänförliga till juridiken, är sociala, intellektuella konstruktioner som inte har någon objektiv existens utanför människors medvetande.” Vidare framhåller han att ingen har erfarit ett avtal eller aktiebolag med sina sinnen. Ett avtal eller ett aktiebolag har därför inte någon verklig innebörd. Det verkliga består i sådant agerande som ska inordnas under de rättshandlingar som definieras av rättssystemet, det vill säga av sådant som kan

[715] Se avsnitt 2.4.11 och 2.4.12.
[716] Påhlsson, SN, 2016, s. 109.
[717] Se ovan avsnitt 2.4.11.
[718] Påhlsson, SN, 2016, s. 116.
[719] Det framgår inte om Påhlsson avser något annat med detta utryck än det som enligt Bergström utgör den ”allmänna civilrättsliga innebörden”. Eftersom Påhlsson hänvisar till Bergström i denna del kan det tänkas att någon skillnad inte har avsetts (se a.a., s. 115 f.).
[720] A.a., s. 116.
[721] A.a., s. 112.

erfaras med sinnena.[722] En konsekvens av detta är enligt Påhlsson att principen om verklig innebörd kan ta sikte på en civilrättslig bedömning som görs för skatterättsliga ändamål, men också ett inordnande av omständigheter under särskilda skatterättsliga begrepp.[723] Detta synsätt ligger i linje med de rättsrealistiska utgångspunkter som har påståtts underbygga funktionalismen.[724]

Påhlsson konstaterar att skatterättslitteraturen har gett uttryck för olika uppfattningar kring huruvida det förekommer en särskild skatterättslig genomsynsprincip eller inte. Förklaringen till att olika uppfattningar förekommer ligger enligt honom i att HFD:s motiveringar i dessa mål ofta är vaga, oklara och svårtolkade. Dessutom är de ofta *in casu*-betonade. Eftersom frågan handlar om tolkning av verkligheten och inte om tolkningen av lagregler är det enligt Påhlsson naturligt att så blir fallet.[725]

Det civilrättsliga ramas här in som en möjlig verklighetsbeskrivning. Detta bygger på en distinktion mellan sociala konstruktioner och verkligheten. Civilrättsliga bestämningar av rättshandlingar hänförs till de sociala konstruktionerna. Det verkliga består istället av de ageranden som ska *insorteras under* de rättsliga konstruktionerna. De civilrättsliga begreppen och instituten utgör *ett möjligt sätt* att fånga denna verklighet, men inte det enda möjliga sättet. Eftersom verkligheten är det som all rättstillämpning ytterst har att förhålla sig till är skatterätten inte nödvändigtvis bunden av den civilrättsliga verklighetsbeskrivningen. Däremot *kan* skatterätten givetvis följa den. Detta utgör en problematisering av det civilrättsliga ur ontologisk synpunkt.

Påhlsson framhåller inte uttryckligen vad som menas med det civilrättsliga. Han hänvisar till 17:6 ABL för att understödja påståendet om att det civilrättsliga vinstutdelningsbegreppet inte omfattar olovlig utdelning.[726] I övrigt hänvisar han inte till några källor för att utveckla civilrättens innehåll.

Vidare lyfter Påhlsson fram olika värden i sin artikel. Som skäl för skatterätten att avvika från den civilrättsliga begreppsbildningen anför han att civil- och skatterätten har olika skyddsintressen. Civilrätten avser

[722] A.a., s. 115.
[723] A.a., s. 116.
[724] Se avsnitt 1.5.6.
[725] Påhlsson, SN, 2016, s. 114.
[726] A.a., s. 117 fotnot 28.

primärt att reglera konflikter mellan enskilda, medan inkomstskatterätten primärt avser att få in medel till statskassan. Han lyfter också fram rättssäkerhetsaspekten, vilken enligt honom tillgodoses genom att rättstillämparen lämnar tydliga motiveringar för sina ställningstaganden. Om de skattskyldiga emellertid hunnit inrätta sig efter en föreställning om att civilrätten styr skatterätten i ett visst avseende bör eventuella begreppsjusteringar istället göras av lagstiftaren.[727]

Sammanfattningsvis ansluter sig Påhlsson till de forskare som har hänfört bedömningen av verklig innebörd till rättsfaktumsidan. Han använder sig också av distinktionen mellan ekonomisk och civilrättslig innebörd. Samtidigt framhåller han att talet om rättshandlingars verkliga innebörd bör nyanseras. Rättshandlingars civilrättsliga innebörd är enligt Påhlsson enbart en social konstruktion. Det verkliga är istället det som ska inordnas under rättskonstruktionerna. Den civilrättsliga innebörden ramas här in som ett möjligt sätt att fånga denna verklighet, men inte det enda möjliga. Skatterätten kan därför komma att avvika från den civilrättsliga innebörden. Ett värde som Påhlsson lyfter fram till stöd för detta är att skatterätten tjänar intressen som saknar motsvarigheter på civilrättsområdet, nämligen att få in medel till statskassan. Samtidigt framhåller han att värdet av rättssäkerhet talar för att avsteg inte borde göras när det är så att de skattskyldiga har hunnit inrätta sig efter en föreställning om att civilrätten är styrande för skatterätten i visst avseende.

2.4.14 Sammanfattning av litteraturavsnittet

2.4.14.1 Hur det civilrättsliga har ramats in och avgränsats

I den skatterättsliga litteraturen har frågan om vad det civilrättsliga består i inte varit föremål för närmare diskussioner. Någon explicit förklaring av vad som avses med ”civilrätt” förekommer inte. Den skatterättsliga litteraturen tycks alltså vila på premissen att frågan om vad det civilrättsliga skulle vara inte är särskilt problematisk. Det civilrättsliga behandlas som en sammanhållen entitet, vilken forskarkollektivet i skatterätten inte råder över utan förhåller sig till.

[727] A.a., s. 116 f.

I den skatterättsliga litteraturen har det civilrättsliga i stor utsträckning ramats in som ett innehåll i termer. Så är fallet då Sandström framhöll att civilrättsliga termer som förekommer i skattelagstiftningen utan att definieras på ett särskilt sätt ska förstås enligt sin hävdvunna civilrättsliga innebörd.[728] Hagstedt och Bergström problematiserade denna föreställning. Enligt deras mening motsvaras ofta en och samma term av olika begrepp i civilrätten. De olika begreppen har dock ett gemensamt kärninnehåll. Detta gemensamma kärninnehåll, vilket Hagstedt och Bergström benämnde som den allmänna civilrättsliga innebörden, är vad skatterätten har att förhålla sig till. Innanför ramen för detta kärninnehåll är det möjligt att i skatterätten närmare precisera termens innehåll genom att se till skattereglernas bakomliggande syften.[729] Bergström har refererats i flera efterföljande litteraturuttalanden, men hans problematisering av civilrättsliga termers kontextuella innebörd har inte alltid uppmärksammats. Exempelvis har det hänvisats till honom för att understödja påståendet om att skatterätten i regel tillskriver civilrättsliga termer samma innebörd som i civilrätten.[730]

Hultqvist har likaså ramat in det civilrättsliga som ett innehåll i termer genom sin teori om civilrättens prejudiciella ställning. Han uppmärksammar problemet med att termer kan ha en kontextuell innebörd i civilrätten, men betonar att man ändå behöver göra en så korrekt civilrättslig analys som möjligt utan att snegla på de skatterättsliga konsekvenserna. En första uppgift blir att söka fastställa i vilken betydelse den civilrättsliga termen används i skatterätten.[731] Simon-Almendal har anslutit sig till både Hultqvists uppfattning om civilrättens prejudiciella ställning och till Bergströms teori om den allmänna civilrättsliga innebörden.[732]

Persson Österman har ifrågasatt skatterättens bundenhet vid civilrättsliga begrepp med anledning av att civilrätten inte nödvändigtvis har

---

[728] Sandström, SvSkT, 1952, s. 247 ff. Se avsnitt 2.4.2.
[729] Hagstedt, 1972, s. 48 ff. och Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 81. Se avsnitt 2.4.3.
[730] Grosskopf och Grönfors, SN, 1990, s. 353. Se avsnitt 2.4.6.
[731] Hultqvist, SN, 2007, s. 697 och Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 366. Se avsnitt 2.4.8.
[732] Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 616. Se avsnitt 2.4.8 och 2.4.11.

rättspolitisk adekvans för skatterätten.[733] Denna teori har inte uttryckligen plockats upp i någon större utsträckning i efterföljande litteraturuttalanden. Liknande tankegångar förekommer dock hos Påhlsson som har framhållit att skatterättsliga begreppsbestämningar kan komma att avvika från de civilrättsliga eftersom skatte- och civilrätten tjänar olika skyddsintressen.[734]

Gemensamt för ovannämnda uttalanden är att själva frågeställningen ser ut att vara en och densamma: hur skatterätten förhåller sig till civilrättsliga begrepp. Det civilrättsliga har dock inte bara ramats in som ett innehåll i termer i den skatterättsliga litteraturen. I flera olika sammanhang har det talats om ”civilrättslig giltighet”, ”civilrättsliga kvalificeringar”, ”civilrättslig karaktär”, ”civilrättslig verklighet” och ”civilrättslig analys”. De olika inramningarna används ofta omvartannat i den skatterättsliga litteraturen utan att det uttryckligen övervägs huruvida de åsyftar samma eller olika saker.[735] Nerep undersöker exempelvis huruvida vart och ett av de olika avtal som ingår i ett *sale and lease back*-upplägg är civilrättsligt giltiga, varpå han drar slutsatser avseende uppläggets kvalificering.[736] Frågan om hur skatterätten förhåller sig till civilrättsliga kvalificeringar skulle emellertid kunna förstås som en annan fråga än hur skatterätten förhåller sig till civilrättslig giltighet.

Likaså skulle frågan om huruvida HFD:s praxis bygger på civilrättsliga kvalificeringar kunna framstå som en annan fråga än huruvida HFD:s praxis bygger på civilrättsliga analyser. När det talas om ”civilrättsliga begrepp”, ”den civilrättsliga innebörden” och ”civilrättsliga institut” framställs det civilrättsliga som en etikettering av något eller som ett objekt (i intellektuell bemärkelse). Jämfört med ”civilrättsliga begrepp” och ”civilrättsliga institut” ger ”analys”, ”tolkning” och ”bedömning” intryck av att åsyfta en metod snarare än ett objekt.[737] En bedömning som HFD gör skulle med andra ord kunna anses vara civilrättslig trots att utfallet inte behöver vara det. Även om HFD kvalificerar en rättshandling under en annan etikett än vad HD gör skulle tillvägagångssättet för att göra

[733] Persson Österman, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 361 ff. Se avsnitt 2.4.9.
[734] Påhlsson, SN, 2016, s. 116 f. Se avsnitt 2.4.13.
[735] Se exempelvis avsnitt 2.4.14.1.
[736] Se framförallt Nerep, SvSkT, 1989, s. 342 ff. och avsnitt 2.4.7.
[737] Se exempelvis Burmeister, 2012, s. 34 där det framhålls att de civilrättsliga rättsförhållanden bedöms efter civilrättslig tolkningsmetod.

kvalificeringen ändå kunna vara detsamma. Vad detta tillvägagångssätt skulle bestå i är dock oklart. Vissa litteraturuttalanden ger uttryck för att en bedömning är civilrättslig om det rör sig om en bedömning av den gemensamma partsavsikten.[738] Två frågor som kvarstår obesvarade är dock vad partsavsikten ska avse och hur den ska fastställas.

Gemensamt för många litteraturuttalanden är att en distinktion görs mellan rättshandlingars ekonomiska och civilrättsliga innebörd. Det ekonomiska är i denna mening något som avgränsas bort från det civilrättsliga. Detta var utgångspunkten i Gäverths avhandling då han gjorde gällande att HFD i stor utsträckning lägger en ekonomisk innebörd istället för en juridisk till grund för de skatterättsliga bedömningarna.[739] Flera forskare har invänt mot denna slutsats och anfört att HFD:s tal om verklig innebörd åsyftar den civilrättsliga innebörden.[740] Invändningarna riktar sig dock inte mot distinktionen mellan det ekonomiska och det civilrättsliga som sådan, utan utgår ifrån den. Däremot gör inte Burmeister en lika tydlig distinktion mellan det ekonomiska och det civilrättsliga. Han inkluderar nämligen ekonomiska bedömningar i det som han kallar för ”civilrättslig analys.”[741] Huruvida han åsyftar något annat med det ekonomiska än tidigare skatterättsliga undersökningar framgår dock inte. Vad det civilrättsliga och det ekonomiska närmare bestämt skulle vara har överlag inte utvecklats i den skatterättsliga litteraturen. Det är därför svårt att konstatera vad det innebär att inkludera eller exkludera det ekonomiska i det civilrättsliga.

Vissa litteraturuttalanden har ramat in det civilrättsliga som vad en allmän domstol skulle ha kommit fram till. Någon utredning kring hur de specifika rättshandlingar som har varit föremål för prövning i skatterätten skulle ha bedömts av en allmän domstol har emellertid inte företagits i nämnda litteraturuttalanden.[742] Givet att det civilrättsliga består i vad en

[738] A.a., s. 288. Jfr Bergström, SN, 2004, s. 773.
[739] Se avsnitt 2.4.10.
[740] Se avsnitt 2.4.11.
[741] Se avsnitt 2.4.12.
[742] I Gäverth, SvSkT, 1996, s. 745 görs ett påstående om vad en allmän domstol skulle ha kommit fram till i ett specifikt fall, men utan att det underbyggs. I Bergström, SN, 2003, s. 9, 13 och i Burmeister, 2012, s. 21 uttrycks att de sakförhållanden som ligger till grund för beskattningen ska uppfattas på samma sätt som en allmän domstol skulle ha gjort. Se också Grosskopf, Finns det en särskild skatterättslig civilrätt?, i Festskrift till Kurt Grönfors, 1991, s. 221 f. där det påstås att ett fastställelseförfarande borde inrättas, enligt vilket en allmän

allmän domstol skulle komma fram till inställer sig också ett par följdfrågor. Rör det sig om de begreppsbestämningar och kvalificeringar som en allmän domstol kommer fram till? Eller rör det sig om de specifika rättsföljder som utdöms?[743]

Vidare har den skatterättsliga litteraturen i stor utsträckning beskrivit det civilrättsliga som ett rättsfaktum vid det skatterättsliga problemlösandet.[744] Detta bygger på ett särskiljande mellan rättsfaktum- och rättsnormsidan. Det civilrättsliga anses alltså inte påverka tolkningen av de skatterättsliga normerna, utan utgör något som de skatterättsliga normerna *förhåller sig till*. Vad denna behandling av det civilrättsliga innebär kan också förklaras med hjälp av Ingemar Hedenius distinktion mellan äkta och oäkta rättssatser. Med äkta rättsatser förstås påbud och förbud med mera. Dessa satser kan enligt Hedenius inte vara sanna eller falska. Däremot kan en oäkta rättssats, vilken tar sikte på att beskriva vad som är påbjudet eller förbjudet i en viss rättsordning, vara sann eller falsk.[745] Hänvisningen till det civilrättsliga såsom ett rättsfaktum i skatterätten fungerar som en oäkta rättssats. Att beskriva det civilrättsliga på detta sätt förstärker bilden av det civilrättsliga såsom något yttre; såsom något man har att *förhålla sig till* och som man inte råder över i skatterätten.

Enligt Hjerner hör emellertid det som kallas ”verklig innebörd” till rättsnormsidan. Han har framhållit att även om bedömningen av verklig innebörd har formulerats såsom ett angripande av rättsfaktumsidan hade det i många fall lika gärna kunnat formuleras som ett angripande av rättsnormsidan. Enligt Hjerner avslöjar detta att bedömandet av verklig innebörd i stor utsträckning utgör en förtäckt form av analogi.[746] Det ska dock betonas att det inte är det civilrättsliga som han hänför till rättsregelsidan. Tvärtom framhåller han att det normalt inte erbjuder några svårigheter att civilrättsligt fastställa en rättshandlings innehåll. Att detta innehåll inte har kunnat accepteras från fiskal synpunkt är snarare det som

---

domstol först ska göra en bedömning av det inträffade och en förvaltningsdomstol därefter ta ställning till de skatterättsliga konsekvenserna.

[743] Det kan noteras att Gäverth i sin analys av RÅ 1989 ref. 127 frågar sig huruvida en allmän domstol hade bifallit ett yrkande om att utfå ifrågavarande ränta och/eller lånebelopp, se Gäverth, SvSkT, 1996, s. 745.. Detta ger intryck av att det är de rättsföljder som utdöms av en allmän domstol som är intressanta.

[744] Se avsnitt 2.4.14.

[745] Hedenius, Om rätt och moral, 1963, s. 60 ff.

[746] Hjerner, i Festskrift till Hans Thornstedt, 1983, s. 285 och 292.

har föranlett talet om verklig innebörd enligt Hjerner.[747] Även här behandlas alltså det civilrättsliga som något yttre att förhålla sig till.

Sammanfattningsvis kan följande sägas. I den skatterättsliga litteraturen förekommer något olika uppfattningar om skatterättens *förhållande till* det civilrättsliga. Däremot har *förståelsen av* det civilrättsliga inte problematiserats i någon större utsträckning. Såsom diskussionerna har förts framstår det civilrättsliga som en sammanhållen entitet, vilken forskarkollektivet har att förhålla sig till. Denna föreställning förstärks av att det civilrättsliga i stor utsträckning har beskrivits som ett rättsfaktum vid beskattningen. Det finns anledning att problematisera denna bild. Det civilrättsliga har ramats in på olika sätt i den skatterättsliga litteraturen. Det talas bland annat om ”civilrättsliga begrepp”, ”civilrättslig giltighet”, ”civilrättslig verklighet”, ”civilrättslig analys” utan att det uttryckligen har klargjorts huruvida dessa uttryck åsyftar samma eller olika saker. De olika uttryckssätten problematiserar bland annat huruvida det civilrättsliga är att uppfatta som en särskild etikettering av något eller som en metod för att etikettera något. Uttrycket ”civilrättslig kvalificering” leder tankarna till det förra medan uttrycket ”civilrättslig analys” leder tankarna till det senare. Vidare har en distinktion gjorts i flera sammanhang mellan ekonomisk och civilrättslig innebörd. Det ekonomiska är med andra ord något som har avgränsats bort från det civilrättsliga. I något fall har det ekonomiska och det civilrättsliga emellertid påstått sammanfalla. Vad den civilrättsliga respektive ekonomiska innebörden närmare bestämt skulle vara har inte utvecklats. Det civilrättsliga har också ramats in som vad en allmän domstol skulle komma fram till. Huruvida det rör sig om vilka kvalificeringar eller specifika rättsföljder som en allmän domstol kommer fram till har inte närmare utvecklats. Inte heller har det underbyggts vad en allmän domstol skulle ha kommit fram till i nämnda sammanhang. Mot denna bakgrund finns det anledning att ifrågasätta bilden av det civilrättsliga som en sammanhållen entitet, vilken det skatterättsliga forskarkollektivet bara förhåller sig till.

[747] A.a., s. 290 ff.

2.4.14.2 Vilka källor det har hänvisats till

En annan del i hur det civilrättsliga framställs i den inkomstskatterättsliga litteraturen är vilka källor som det hänvisas till för att utveckla civilrättens innehåll. De källor som det oftast hänvisas till i den skatterättsliga litteraturen är lagstiftning, förarbeten, HD-praxis och rättsdoktrin. Detta ger intryck av att det civilrättsliga behandlas som ett positivrättsligt objekt. Flera påståenden om det civilrättsliga understöds enbart med hänvisningar till civilrättslig litteratur.[748] Vissa påståenden om det civilrättsliga understöds bara av hänvisningar till annan skatterättslig litteratur.[749]

Flera skatterättsliga litteraturuttalanden hänvisar inte till några källor alls för att utveckla civilrättens innehåll. I vilken utsträckning så är fallet varierar beroende på vilken fråga som diskuteras. När det gäller bedömningen av vad som utgör ”civilrättslig utdelning” hänvisas det av flera forskare till både lagstiftning, HD-praxis, förarbeten och litteraturuttalanden.[750] I studierna kring verklig innebörd och genomsyn har det däremot knappt hänvisats till några källor alls för att utveckla civilrättens innehåll. Hänvisningar förekommer till enstaka lagregler och rättsfall för att påvisa att det är möjligt att i civilrätten se igenom parternas beteckningar på ingångna avtal.[751] Detta påstående har också underbyggts

---

[748] Se till exempel Hagstedt, 1972, s. 49 och Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 77 f. (avsnitt 2.4.3. Notera dock att Bergström i övrigt hänvisar till såväl lagstiftning, HD-praxis, förarbeten och doktrin för att utveckla civilrättens innehåll). Andra exempel på uttalanden som endast stöds med hänvisningar till civilrättslig litteratur återfinns i Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 607 (avsnitt 2.4.5) och Grosskopf och Grönfors, SN, 1990, s. 364 (2.4.6).

[749] Se till exempel Hultqvist, SvSkT, 2005, s. 306 (avsnitt 2.4.8), Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 145 (avsnitt 2.4.11) och Rosander, 2007, s. 61 (avsnitt 2.4.11).

[750] Se Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 105 ff. och Persson Österman, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 370 f. Se även Melz, Val mellan olika normtyper i rättstillämpningen: RÅ 2004 ref. I som illustration, i Vänbok till Per Anclow, 2004, s. 229 och Melz, SN, 2008, s. 229 ff.

[751] Till stöd för att parterna inte råder över den civilrättsliga kvalificeringen har Hultqvist hänvisat till NJA 1986 s. 205, se Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 238, 364 f. Sandström har hänvisat till 34 § AvtL för att understödja att skenavtal kan bortses ifrån i civilrätten, se Sandström, SvSkT, 1952, s. 262. Gäverth har hänvisat till NJA 1907 s. 42 och NJA 1976 s. 235 för att likaså understödja att skenavtal kan bortses ifrån i civilrätten, se Gäverth, SvSkT, 1996, s. 737 f. Gäverth har därutöver hänvisat till NJA 1981 s. 562 till stöd för att genomsyn även förekommer i civilrätten, se a.a., s. 737 fotnot 27. Grosskopf har hänvisat till NJA 1986 s. 513 för att understödja att RÅ 1989 ref. 52 uppvisar god följsamhet mot civilrätten, se Grosskopf, Finns det en särskild skatterättslig civilrätt?, i

genom hänvisningar till J. Ramberg, 1991.[752] Uttalandet i Rambergs bok har dock tagits bort från och med den 7:e upplagan 2007.[753] Utöver detta har det hänvisats till annan skatterättslig litteratur för att understödja olika påståenden om civilrättslig verklig innebörd.[754] Närmare undersökningar av civilrättens innehåll har i något fall uttryckligen avgränsats bort från undersökningen.[755]

Vidare kan framhållas att såvitt gäller verklig innebörd har olika källor framförallt åberopats för att underbygga att det *generellt sett* är möjligt att i civilrätten bortse från hur två parter har betecknat ett avtal. Däremot har det inte hänvisats till särskilt många källor alls för att underbygga hur de specifika rättshandlingar som har varit föremål för prövning i HFD:s praxis skulle kvalificeras i civilrätten.[756]

Jag har i min analys av den skatterättsliga litteraturen inte heller upptäckt någon klar hierarkisk ordning mellan lagstiftning, förarbeten och HD-praxis. Det skulle kunna tänkas att eventuella skillnader i synen på nämnda källors rättskällevärde hänger samman med en viss prioritering av

---

Festskrift till Kurt Grönfors, 1991, s. 217. Burmeister har hänvisat till NJA 1998 s. 620 för att understödja påståendet att en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott utgör utdelning i civilrättslig mening, se Burmeister, 2012, s. 178. I sin analys av Cypern-målet har han också hänvisat till uttalanden från Nial samt till regler i HBL för att understödja att vad som utgör en insats ankommer på vad bolagsmännen har avtalat, se a.a., s. 250 f. Vidare kan noteras att Hjerner hänvisar till fyra HD-fall (NJA 1947 s. 647, NJA 1975 s. 45, NJA 1955 s. 449 och NJA 1966 . 66) för att påvisa att någon genomsynsprincip vare sig förekommer eller behövs på civilrättsområdet, se Hjerner, i Festskrift till Hans Thornstedt, 1983, s. 290 f. Utöver de skatterättsliga litteraturuttalanden som jag går igenom i min analys ovan har jag också uppmärksammat följande. Bergström har vid sin analys av RÅ 1989 ref. 62 hänvisat till NJA 1952 s. 407 och NJA 1954 s. 455 för att understödja att säkerhetsöverlåtelser av byggnad på ofri grund är skyddade mot säljarens borgenärer redan genom avtalet, se Bergström, SN, 1989, s. 269 fotnot 9 och 11. Lars Samuelson har hänvisat till NJA 2007 s. 1018 för att påvisa att det förekommer en enligt hans mening inte helt entydig civilrättslig doktrin om att kopplade avtal kan ses som enhet, se Samuelson, SN, 2013, s. 854 fotnot 3.

[752] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 487, Gäverth, SvSkT, 1996, s. 737 f.

[753] Ramberg och Ramberg, Allmän avtalsrätt, 2007, Ramberg och Ramberg, Allmän avtalsrätt, 2010, Ramberg och Ramberg, Allmän avtalsrätt, 2014 och Ramberg och Ramberg, Allmän avtalsrätt, 2016.

[754] Hultqvist, SvSkT, 2005, s. 306, Rosander, 2007, s. 61, Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 145.

[755] Burmeister, 2012, s. 38.

[756] Notera dock att Burmeister har hänvisat till NJA 1998 s. 620 för att underbygga att en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott utgör utdelning i civilrättslig mening, se a.a., s. 178, samt att Grosskopf har hänvisat till NJA 1986 s. 513 till stöd för att RÅ 1989 ref. 52 skulle visa på god följsamhet mot civilrätten, se Grosskopf, Finns det en särskild skatterättslig civilrätt?, i Festskrift till Kurt Grönfors, 1991, s. 217.

vissa värden framför andra. Om exempelvis föreskriftskravet värderas högre än andra värden skulle det kunna tänkas att förarbetena tillskrivs mindre betydelse. Skulle däremot värdet av skattelagstiftningens ändamålsenlighet värderas högre skulle sannolikt förarbetena ges större betydelse. Jag har emellertid inte kunnat se några tydliga skillnader bland olika skatterättsforskare i synen på nämnda källors hierarkiska ordning för att fastställa civilrättens innehåll. Huruvida HD:s avgöranden ska ses som auktoritativt bestämmande för vad civilrätten innebär eller om det finns utrymme för alternativa tolkningar av HFD är en oklarhet som uppmärksammas av Hultqvist, om än han inte utvecklar detta närmare.[757]

Att se till nämnda källors inre koherens framträder emellertid som ett generellt tillvägagångssätt i den skatterättsliga litteraturen för att fastställa civilrättens innehåll. En sådan sammanvägning krävs exempelvis för att, i linje med Hagstedt och Bergström, identifiera de kännetecken som är gemensamma för civilrättsliga begrepp som omfattas av en och samma term.[758] Hultqvist hänvisar också till värdet av koherens för att skatterätten (som utgångspunkt) ska följa den civilrättsliga begreppsbildningen.[759]

Sammanfattningsvis hänvisas det till lagstiftning, förarbeten, HD-praxis och rättsdoktrin för att utveckla civilrättens innehåll. Flera påståenden om civilrätten underbyggs enbart med civilrättslig litteratur. Vissa påståenden underbyggs endast med annan skatterättslig litteratur och vissa underbyggs inte med någon källhänvisning alls. I något fall har närmare studier i civilrättens innehåll uttryckligen avgränsats bort. När det gäller HFD:s praxis kring verklig innebörd har det överlag inte hänvisats till särskilt många källor alls för att utveckla hur de specifika rättshandlingar som varit föremål för prövning skulle kvalificeras i civilrätten. Den källa som framförallt har åberopats är HFD:s egna domskäl. Någon klar hierarkisk ordning mellan lagstiftning, förarbeten, HD-praxis och rättsdoktrin har jag inte heller kunnat identifiera. Däremot förefaller det vara vanligt att se till dessa källors inre koherens för att söka fastställa det civilrättsliga.

[757] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 365.
[758] Se avsnitt 2.4.3.
[759] Se avsnitt 2.4.8.

2.4.14.3 Vilka värden som har påstått motivera skatterättens förhållande till det civilrättsliga

I den skatterättsliga litteraturen förekommer något olika typer av ansatser vad gäller användandet av värden. En skillnad märks i huruvida värdena används som en *utgångspunkt för* eller som en *förklaring av* en analys. Ett exempel på den förra typen av ansats märks av i Hultqvists avhandling då han undersöker vilka konsekvenser ett absolut föreskriftskrav ger upphov till för skatterättens förhållande till civilrättsliga begrepp. Han tar alltså utgångspunkt i ett visst värde och baserar sina slutsatser avseende förhållande till det civilrättsliga på detta värde.[760] Ett exempel på den senare typen av ansats märks av i Persson Östermans artikel om rättspolitisk adekvans. I artikeln gör han först gällande att HFD:s praxis i vissa fall avviker från det civilrättsliga utdelningsbegreppet, varefter han söker förklara dessa avvikelser med att skatterätten tjänar andra rättspolitiska ändamål än civilrätten. Värdet av skattelagstiftningens bakomliggande ändamål används alltså som en förklaring, snarare än som en utgångspunkt för analysen.[761] Utöver nämnda sätt att använda sig av värden används de också för att *utvärdera* ett visst handlande eller beslut (till exempel en dom). Ett exempel som kan användas för att belysa detta är Grosskopfs festskriftsbidrag. Grosskopf framhåller där att skatterättsliga avgöranden som avviker från det civilrättsliga kan förklaras av att skatte- och civilrätten tjänar olika intressen, men ställer sig ändå kritisk till detta. Denna kritik bygger på värdet av rättssystemets koherens.[762]

Min genomgång av skatterättslitteraturen ovan visar att oavsett vilken av nämnda ansatser som har anlagts så har värdet av legalitetsprincipens föreskriftskrav och förutsebarhet konsekvent ansetts tala för en koppling mellan skatte- och civilrätt. Enligt Hultqvist är legalitetsprincipens föreskriftskrav en absolut regel som talar för att civilrättsliga begrepp och institut blir prejudiciella när skatteföreskrifterna knyter an till dem i sina rättsfaktumled.[763] Gäverth har förvisso ifrågasatt i vilken utsträckning HFD:s praxis knyter an till det civilrättsliga, men instämmer i att en sådan

[760] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 7 ff. och s. 362 ff. Se avsnitt 2.4.8.
[761] Persson Österman, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 361 ff. Se avsnitt 2.4.9.
[762] Grosskopf, Finns det en särskild skatterättslig civilrätt?, i Festskrift till Kurt Grönfors, 1991, s. 211 f. Se avsnitt 2.4.6.
[763] Se avsnitt 2.4.8.

anknytning motiveras av rättssäkerhets- och förutsebarhetsskäl.[764] Att nämnda värden talar för en anknytning till det civilrättsliga, medan skattelagstiftningens bakomliggande intressen och syften kan tala för en frikoppling, är en föreställning som det råder bred konsensus om i den skatterättsliga litteraturen.[765]

Det är en annan sak att olika prioriteringar av värden har gjorts av olika forskare, vilket har lett till olika uppfattningar om utrymmet för skatterätten att avvika från det civilrättsliga. Medan exempelvis Grosskopf är kritisk till sådana avvikelser utifrån värdet av rättssystemets koherens är istället Persson Österman kritisk till skatterättens anknytning till det civilrättsliga i situationer då civilrättens bakomliggande syften saknar relevans i skatterätten.[766] Hur olika värdeprioriteringar påverkar uppfattningen om skatterättens utrymme att avvika från det civilrättsliga märks också vid en jämförelse mellan Hultqvists och Påhlssons syn på föreskriftskravet. Hultqvist tar till utgångspunkt att legalitetsprincipens föreskriftskrav är en absolut regel, vilket får till konsekvens att civilrätten blir prejudiciell och att någon avvikelse i princip inte kan göras bara för att detta leder till skatterättsligt oönskade konsekvenser.[767] Utifrån Påhlssons synsätt anses föreskriftskravet snarare ge uttryck för en princip som talar i viss riktning. Det är ett värde som behöver vägas mot andra värden, vilket mycket väl kan utmynna i skatterättsliga begreppsbestämningar som avviker från de civilrättsliga.[768]

Värdet av förutsebarhet har i viss mån preciserats av Bergström. Han gör då skillnad på enkla och komplicerade inkomstförhållanden. De enkla inkomstförhållandena bör regleras på ett så enkelt sätt som möjligt så att även en lekman kan förutse de rättsliga konsekvenserna. Däremot är det

---

[764] Gäverth, SvSkT, 1996, s. 768. Se också Gäverth och Möller, SN, 2007, s. 652.
[765] Utöver Hultqvist och Gäverth, se Sandström, SvSkT, 1952, s. 242 f., Hagstedt, 1972, s. 49 f., Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 64 ff., Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 148, Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 600, 616, 618, Grosskopf och Grönfors, SN, 1990, s. 354, Nerep, SvSkT, 1989, s. 342 f., Persson Österman, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 361 ff., Rosander, 2007, s. 53. 64, Burmeister, 2012, s. 289 och Påhlsson, SN, 2016, s. 116 f.
[766] Jfr Grosskopf, Finns det en särskild skatterättslig civilrätt?, i Festskrift till Kurt Grönfors, 1991, s. 211 f. med Persson Österman, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 378..
[767] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 366 och Hultqvist, SN, 2007, s. 699.
[768] Påhlsson, SN, 2014, s. 563 och Påhlsson, SN, 2016, s. 116 f.

tillräckligt att en sakkunnig på skatteområdet kan förutse utfallet när det rör sig om komplicerade inkomstförhållanden. Tolkningen av civilrättsliga termer i inkomstskattelagstiftningen hör till den senare kategorin. Utöver detta avgränsar han bort närmare studier i förutsebarhetskravets innebörd.[769] Ett annat värde som enligt hans mening talar för en anknytning till det civilrättsliga är att motverka godtyckligheten i rättstillämpningen. Med ”frihet från godtycke” menar han att lika fall ska behandlas lika. Enligt Bergström innebär detta att rättstillämpningen måste vara formellt, men inte materiellt, rättvis.[770]

Ändamålsenlighet anförs i regel som ett motiv för skatterätten att emellanåt avvika från det civilrättsliga. I något fall har ändamålsenlighet emellertid framförts som ett motiv för koppling.[771] Vad som menas med ”ändamålsenlighet” har inte närmare utvecklats i det undersökta materialet.

Rättens koherens är också ett värde som lyfts fram av flera forskare.[772] Att rättssystemet i sin helhet borde vara koherent är något som exempelvis framförs av Hultqvist till stöd för att civilrättsliga termer som utgångspunkt borde tolkas på samma sätt i skatterätten som i civilrätten.[773] Värdet av koherens hänger emellertid samman med värdet av förutsebarhet.[774] Det kan frågas om inte koherens borde ses som ett medel för att uppnå förutsebarhet, snarare än som ett eget värde i sig.

Utöver detta har det bland annat hänvisats till följande värden. Till stöd för en koppling har det hänvisats till praktiska hänsyn,[775] motverkande av en komplicering av skattesystemet[776] samt syftet att skapa ordning och reda.[777] Mot en koppling har rättvisehänsyn och strävan efter att finna lämpliga skattesubjekt framförts.[778] I nämnda litteraturuttalanden har något försök inte gjorts att utveckla dessa värden närmare.

---

[769] Se avsnitt 2.4.3.
[770] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 66 ff.
[771] Se avsnitt 2.4.8
[772] Se avsnitt 2.4.10, 2.4.11 och 2.4.12.
[773] Detta kommer tydligast till uttryck i Hultqvist, SN, 2007, s. 697.
[774] Jfr Ramberg, 2017, s. 65.
[775] Se avsnitt 2.4.3.
[776] Se avsnitt 2.4.3.
[777] Se avsnitt 2.4.6.
[778] Se avsnitt 2.4.3.

Sammantaget har jag identifierat olika ansatser i den skatterättsliga litteraturen såvitt gäller användandet av värden. En skillnad som märks är huruvida värdena används som en utgångspunkt för, som ett sätt att förklara eller som ett instrument för att utvärdera en analys eller ett beslut. Bred enighet råder i den skatterättsliga litteraturen om att föreskriftskravet och värdet av förutsebarhet motiverar skatterättens anknytning till det civilrättsliga, medan skattelagstiftningens bakomliggande syften kan motivera avsteg. Däremot har olika forskare gjort olika prioriteringar av värdena, vilket har lett till olika uppfattningar om skatterättens utrymme att avvika från det civilrättsliga. Utöver nämnda värden har det bland annat hänvisats till praktiska hänsyn, motverkande av en komplicering av skattesystemet och syftet att skapa ordning och reda såsom motiv för skatterätten att knyta an till det civilrättsliga. Rättvisehänsyn och strävan efter att finna lämpliga skattesubjekt har påståtts motivera avvikelser. Vad dessa värden närmare bestämt innebär har i detta sammanhang inte utvecklats närmare.

2.5 Sammanfattning av kapitlet

I detta kapitel undersöker jag hur det civilrättsliga framställs i svenska inkomstskatterättsliga rättskällor. Resultatet av denna undersökning kan i korthet sammanfattas enligt följande.

Termen ”civilrätt” förekommer inte i IL. Inte heller förekom termen i KL eller SIL. Några utförliga resonemang om förhållandet till det civilrättsliga gjordes inte heller i förarbetena till KL och SIL.[779]

HFD har explicit uttalat sig om förhållandet till det civilrättsliga i enskilda sakfrågor, men sällan mer generellt. Det är framförallt i den skatterättsliga litteraturen som förhållandet till det civilrättsliga närmare har behandlats.

I den skatterättsliga litteraturen framfördes ganska tidigt en uppfattning om att civilrättsliga termer som förekommer i skattelagstiftningen ska tolkas enligt sin civilrättsliga innebörd såvida inte annat anges. Sandström underbyggde denna föreställning med att avvikelser från civilrätten tydligt hade manifesterats i skattelagstiftningen, vilket enligt

[779] Se avsnitt 2.2.

honom talade för en huvudregel om en koppling till det civilrättsliga.[780] Motsvarande föreställning kom senare att uttryckas i förarbetena till IL.[781]

En svårighet som uppmärksammades av framförallt Hagstedt och Bergström vad gäller skatterättens anknytning till civilrättsliga begrepp var emellertid att civilrättsliga termer ofta förstås på ett kontextuellt sätt i civilrätten. Det var därför inte så enkelt att bara utgå ifrån att civilrättsliga termer ska uppfattas på samma sätt i skatterätten som i civilrätten. Enligt Hagstedt och Bergström var det däremot möjligt att identifiera ett kärninnehåll för de civilrättsliga begrepp som motsvaras av en och samma term. När civilrättsliga termer uppträder i inkomstskattelagstiftningen ska de därför förstås enligt sitt kärninnehåll. Inom ramen för detta kärninnehåll kan preciseringar göras med hänsyn till vad som är ändamålsenligt för skatterätten.[782]

I tiden därefter har något olika uppfattningar framförts i den skatterättsliga litteraturen vad gäller synen på skatterättens förhållande till det civilrättsliga. En stark koppling till civilrättsliga begrepp förordas enligt Hultqvists teori om civilrättens prejudiciella ställning.[783] Persson Österman[784] och Påhlsson[785] har däremot gett uttryck för att de syften och intressen som ligger bakom skattelagstiftningen kan motivera avsteg. Olika uppfattningar råder också kring i vilken utsträckning HFD:s praxis ansluter sig till eller avviker ifrån det civilrättsliga.[786]

Medan olika uppfattningar alltså har uttryckts kring skatterättens *förhållande till* det civilrättsliga så har *förståelsen av* det civilrättsliga inte närmare problematiserats. Inte i någon inkomstskatterättslig rättskälla som jag har undersökt lämnas en explicit förklaring av vad som menas med ”civilrätt”. Det civilrättsliga behandlas istället som något förgivettaget. Diskussionerna kring förhållandet till det civilrättsliga i den inkomstskatterättsliga litteraturen vilar enligt min uppfattning på antagandet att det civilrättsliga är en sammanhållen entitet som framträder på samma sätt för var och en. I annat fall framstår inte diskussionerna, där

[780] Se avsnitt 2.4.2.
[781] Se avsnitt 2.2.3.
[782] Se avsnitt 2.4.3.
[783] Se avsnitt 2.4.8.
[784] Se avsnitt 2.4.9.
[785] Se avsnitt 2.4.13.
[786] Se bland annat avsnitt 2.4.10 och 2.4.11.

olika forskare gått i polemik mot varandra, som särskilt meningsfulla. Vidare behandlas det civilrättsliga såsom något *att förhålla sig till,* det vill säga något yttre i förhållande till beskattningen. Det är alltså inte något som skapas i skatterätten. I konsekvens med detta talas det i den skatterättsliga litteraturen ofta om det civilrättsliga såsom ett rättsfaktum, vilket bedömare av skatterättsliga frågor har att förhålla sig till. Det civilrättsliga är inte något som bedömare skatterättsliga frågor råder över. Denna behandling av det civilrättsliga kan förklaras med hjälp av Hedenius distinktion mellan äkta och oäkta rättssatser. Äkta rättsatser är sådana satser som uttrycker rättens innehåll, till exempel en lagregel som anger att bilar ska framföras på höger sida om vägen. Äkta rättssatser kan enligt Hedenius inte vara sanna eller falska. Oäkta rättssatser är istället satser som uttalar sig om rättens innehåll, till exempel ett påpekande om att det i Sverige är förbjudet att köra bil på vänster sida av vägen.[787] När det civilrättsliga adresseras i en skatterättslig kontext är det i form av oäkta rättssatser.

I de inkomstskatterättsliga rättskällorna har det civilrättsliga inte bara ramats in såsom ett innehåll i termer. Bland annat har det också talats om ”civilrättslig karaktär”, ”civilrättsliga rättshandlingar”, ”civilrättslig giltighet” och ”civilrättslig analys”. Olika inramningar används ofta omvartannat utan att det uttryckligen övervägs huruvida de kan eller borde förstås på olika sätt. En skillnad skulle dock kunna förstås mellan att exempelvis förhålla sig till civilrättsliga begrepp och civilrättslig giltighet. Likaså skulle en skillnad kunna uppfattas mellan att förhålla sig till en civilrättslig kvalificering och civilrättslig analys. Den senare termen ger intryck av en metod snarare än en särskild bestämning. Att olika inramningar används omvartannat utan att eventuella skillnader explicit adresseras sätter ifråga hur de olika inramningarna ska förstås.

En distinktion har i flera inkomstskatterättsliga rättskällor gjorts mellan en rättshandlings civilrättsliga och ekonomiska innebörd. Det ekonomiska är alltså något som på så sätt har kommit att avgränsas bort från det civilrättsliga. Hur det ekonomiska, respektive det civilrättsliga, ska förstås har emellertid inte närmare utvecklats. Distinktionen har i stor utsträckning

[787] Se avsnitt 2.4.14.1.

bara tagits för given.[788] I några fall har det ekonomiska dessutom inkluderats i det civilrättsliga.[789]

Vidare har det civilrättsliga ramats in såsom vad en allmän domstol skulle komma fram till. Huruvida det rör sig om de kvalificeringar som en allmän domstol gör av ett visst förfarande eller om det rör sig om de konkreta rättsföljder som en allmän domstol utdömer är inte helt klart.

Sett till vilka källor som det har hänvisats till för att utveckla civilrättens innehåll framträder det civilrättsliga som ett positivrättsligt objekt bestående av det positiva innehållet i lagstiftning, dess förarbeten, HD:s praxis samt uttalanden i rättslitteraturen. Vilka källor det har hänvisats till och i vilken utsträckning det har hänvisats till olika källor varierar dock från sammanhang till sammanhang. I vissa fall har det endast hänvisats till civilrättslig litteratur och i några fall endast till annan skatterättslig litteratur. Det har i förhållandevis stor utsträckning inte hänvisats till några källor alls för att utveckla civilrättens innehåll. I synnerhet är så fallet då frågan om verklig innebörd har diskuterats i rättslitteraturen.[790]

Såvitt gäller vilka värden som har påstått motivera att skatterätten förhåller sig på visst sätt till det civilrättsliga har förutsebarhet, rättssäkerhet och legalitetsprincipens föreskriftskrav konsekvent anförts till stöd för skatterättens anknytning till det civilrättsliga i de inkomstskatterättsliga rättskällorna. Skattelagstiftningens syfte och värnandet om det fiskala intresset har ansetts motivera avsteg från det civilrättsliga. Såvitt gäller HFD:s praxis är det värt att notera att frågan om vilka värden som motiverar att skatterätten förhåller sig på ett visst sätt till det civilrättsliga inte alls behandlas lika explicit som i andra typer av skatterättsliga rättskällor. HFD ger i sina domskäl snarare uttryck för att bara fastställa vad som gäller. Detta ligger i linje med en föreställning om att värdefrågan är något som förbehålls lagstiftaren.

[788] Se framförallt avsnitt 2.4.10 och 2.4.11.
[789] Se avsnitt 2.4.12.
[790] Se avsnitt 2.4.14.2.

3 En kritisk analys av den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext

3.1 Inledning

Av föregående kapitel framgår att civilrättsliga begrepp och rättigheter i stor utsträckning behandlas såsom yttre entiteter att förhålla sig till i de inkomstskatterättsliga rättskällorna. Innebörden av detta är att civilrättsliga begrepp och rättigheter behandlas som något externt i förhållande till skatterätten och inte som något som produceras i skatterätten. Civilrättsliga begrepp och rättigheter behandlas såsom oäkta rättssatser. Vad det civilrättsliga består i (till exempel vad som gör ett begrepp ”civilrättsligt”) har emellertid inte problematiserats i någon större utsträckning.

I förevarande kapitel avser jag att kritiskt analysera behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen.[791] Denna behandling av det civilrättsliga passar enligt min mening väl ihop med en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga.[792] Den substantialistiska förståelsen innebär att begrepp och rättigheter antas ha ett visst innehåll och att lösningarna på rättsliga problem härleds ur dessa begrepp och rättigheter. Vid rättsliga analyser är

[791] Jfr syftesformuleringen i avsnitt 1.4.1 där det framgår att jag ska kritiskt analysera och rekonstruera behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. I kapitel 2 visar jag att det civilrättsliga framställs på detta sätt i inkomstskatterättsliga rättskällor. Den kritiska analysen av denna förståelse av det civilrättsliga företas i detta kapitel. Rekonstruktionen följer i kapitel 4.

[792] Som framgår av mina teoretiska utgångspunkter i avsnitt 1.5 utgår jag i kapitel 3 och 4 ifrån två olika förståelser av det civilrättsliga: substantialism och funktionalism.

det alltså relevant att fråga sig ”vad betyder uttrycket x?”. Den substantialistiska förståelsen innebär inte att varje term och rättighet antas ha en exakt innebörd i varje given situation, men rättsliga problem löses så långt som möjligt genom att sorteras in i ett system av begrepp och rättigheter. Det finns också utrymme att i särskilda fall göra undantag från det utfall som tillämpningen av ett begrepp eller en rättighet leder till.[793]

Jag gör inte gällande att samtliga forskare som har uttalat sig om förhållandet mellan skatte- och civilrätt delar denna syn på det civilrättsliga. En funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga märks exempelvis hos Göransson som diskuterar varför olika specifika civilrättsliga rättsföljder skulle vara skatterättsligt relevanta. Det civilrättsliga ramas här inte in som ett innehåll i termer.[794] Det finns emellertid även skatterättsliga litteraturuttalanden som tydligt manifesterar en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga. Som jag återkommer till nedan har exempelvis Hultqvist hänvisat till Peczenik, vars syn på rättigheter och rättsliga begrepp såsom institutionella fakta passar väl ihop med en substantialistisk förståelse.[795] Mitt användande av substantialismen i detta kapitel utgör framförallt ett försök från min sida att utveckla en teoretisk förståelse av det civilrättsliga som passar ihop med behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen.

Metoden för avsnittet består i att kritiskt analysera den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga utifrån substantialismens egna utgångspunkter.[796] För att göra detta inleder jag avsnittet med att utveckla dessa utgångspunkter. Det kritiska i min undersökning består i att jag utifrån dessa utgångspunkter visar att civilrättsliga begrepp och rättigheter inte utgör något yttre som skatterätten har att förhålla sig till, utan något som produceras i skatterätten. Jag identifierar flera faktorer som medför att det civilrättsliga kan förstås på olika, samt emellanåt diametralt olika sätt. Vilka dessa faktorer är redogör jag närmare för i avsnitt 1.3 ovan. Som en påminnelse följer här en summerande punktlista:

[793] Se avsnitt 1.5.2.
[794] Se avsnitt 2.4.4.
[795] Se avsnitt 3.2.3.
[796] Se närmare om metoden i avsnitt 1.6.3.

1. Oklarheter i rättskälleläran
2. Civilrättens innehåll kan vara oklart
3. Civilrättsligt irrelevanta frågor
4. Begrepps och rättigheters kontextuella innebörd i civilrätten
5. Svårigheter med civilrättsliga analogislut
6. Formella och materiella läsningar av civilrättsliga lagregler
7. Civilrätten som metod eller utfall

3.2 Den substantialistiska förståelsens teoretiska utgångspunkter

3.2.1 Kort om avsnittet

I det följande redogör jag för substantialismens teoretiska utgångspunkter. Detta tjänar två syften. För det första bygger substantialismen och funktionalismen på två helt olika tankesätt i grundläggande teoretiska frågeställningar. Om inte dessa skillnader i teoretiska frågeställningar tydliggörs är risken att det ena eller andra tankesättet förvrängs eller inte till fullo förstås av en läsare som inte delar dess teoretiska grundantaganden. I kapitel 4 utvecklar jag funktionalismens teoretiska utgångspunkter och kontrasterar dem mot substantialismens.[797]

För det andra är redogörelsen för substantialismens teoretiska utgångspunkter ett steg i min metod, vilken går ut på att kritiskt analysera den substantialistiska förståelsen utifrån dess egna utgångspunkter.[798] För att vetenskapligt kunna pröva den substantialistiska förståelsen på detta sätt krävs därför en redogörelse för vilka dessa utgångspunkter är.

I det följande redogör jag inledningsvis för en språkfilosofisk utgångspunkt som kallas referensteorin. Denna utgångspunkt bidrar till att förklara hur civilrättsliga begrepp och rättigheter kan behandlas som något yttre att förhålla sig till i inkomstskatterätten.[799]

En annan utgångspunkt som jag redogör för är av ontologiskt slag. Om nu det civilrättsliga (exempelvis ett civilrättsligt begrepp) ramas in som en entitet att förhålla sig till vid beskattningen, i vilket avseende rör det sig

[797] Se avsnitt 4.2.
[798] Se avsnitt 1.6.3.
[799] Se avsnitt 1.5.5.

om en entitet? I denna del knyter jag an till John Searles distinktion mellan råa och institutionella fakta.

Givet synen på det civilrättsliga såsom ett institutionellt faktum inställer sig också frågan hur det är möjligt att veta något om detta institutionella faktum. Vad är det som bekräftar att en viss uppfattning om det civilrättsliga är korrekt? I denna epistemologiska fråga gör jag gällande att intersubjektivitet är det som bekräftar huruvida en föreställning kring det civilrättsliga är korrekt eller inte.

3.2.2 En språkfilosofisk utgångspunkt – mening som referens

Ett sätt att beskriva ords mening kan tänkas utgå ifrån en skillnad mellan verklighet, idéer och språkliga uttryck. Med ”verklighet” åsyftas då något som existerar oberoende av människor, men som människor samtidigt är en del av. I vilken utsträckning en sådan verklighet finns och i vilken utsträckning den gestaltar sig på det sätt som olika människor tror att den gestaltar sig är en annan fråga. Oavsett i vilken utsträckning det är möjligt att veta något om denna verklighet är det fortfarande meningsfullt att tala om en oberoende verklighet såsom idé. I sin tur följer att idéer är något annat än verkligheten. En idé är en föreställning hos en individ. Det är i sin tur genom språkliga uttryck som någon kan förmedla innehållet i dessa idéer till andra individer. Uppdelningen mellan språk, idéer och verklighet gör det möjligt att utgå från ett synsätt som innebär att de språkliga uttrycken antas referera till antingen idéerna eller verkligheten.

Ett argument mot denna uppdelning i språk, idéer och verklighet består i att det som ett ord antas referera till aldrig kan bestämmas genom språk. Som exempel kan uttrycket ”21 år gammal” nämnas. Uttrycket innebär att en period om 21 år har passerat sedan någon föddes. Uttrycket ”år” kan förklaras med hänvisning till den Gregorianska kalendern, vilken i sin tur kan förklaras som bestående av 365,25 dagar, vilka i sin tur kan förklaras som bestående av ett antal timmar, minuter, sekunder och så vidare. Begreppet verkar alltid kunna brytas ner i något mindre och det finns inte någon ände på analysen såvida inte mottagaren slutligen förstår vad något av uttrycken refererar till.[800] Ludwig Wittgenstein har på

[800] Exemplet är hämtat från Waldron, California Law Review, 1994 s. 510.

motsvarande sätt problematiserat vad en stol består utav. Består den av dess trästycken? Dess molekyler? Dess atomer? Det saknar enligt honom mening att tala om vad en stol ytterst består av i sig.[801] Inte heller hjälper det att hävda att synintrycket av en stol är sammansatt av olika delar. Frågan om något är sammansatt eller inte förutsätter nämligen en viss förförståelse av vad det innebär att vara sammansatt. Till exempel: En grupp av människor som talar samma språk har bestämt (inte som ett aktivt och medvetet val utan genom att lära sig språkkonventionen) att ett träd är sammansatt när de inte bara ser en stam utan också grenar. Svaret på frågan om synbilden av trädet är sammansatt eller inte är därför ja. Detta svar verkar dock vara givet redan på förhand. Anledningen till att språkutövarna vet att trädet är sammansatt när de ser både dess stam och grenar är nämligen att de bestämt sig för att kalla trädet för sammansatt då de ser både stam och grenar. Frågan om något är sammansatt eller uppdelat blir meningsfull endast inom ramen för ett givet språkspel.[802]

Med anledning av att språkliga uttryck inte kan brytas ner till sina minsta beståndsdelar framträder svårigheter att positivt fastställa deras innebörd. Det kan visserligen hänvisas till en synonym för att utveckla ett ords innebörd, men frågan är i så fall hur denna synonym ska förklaras. Synonymerna kan inte användas för att förklara varandra eftersom det då vore fråga om ett cirkelargument.

Vad som trots detta kan understödja en föreställning om att ord kan referera till något utomstående är upplevelsen av intersubjektet. Med intersubjektivitet menas att något uppfattas på samma sätt av olika subjekt. En skillnad kan göras mellan tre typer av intersubjektivitet. Semantisk intersubjektivitet innebär att språkliga uttryck uppfattas på samma sätt av olika subjekt. Ontologisk intersubjektivitet innebär att en företeelse anses föreligga och upplevs på samma sätt av olika subjekt. Kunskapsteoretisk intersubjektivitet innebär att kunskap förstås på samma sätt av flera olika subjekt, antingen sett till sin innebörd (substansmässigt) eller sett till dess bakomliggande metod (procedurmässigt).[803] Samsyn kring vad ordalydelsen hos en viss lagregel är tar sikte på den semantiska inter-

[801] Wittgenstein, Filosofiska undersökningar, 2012, s. 32 p. 47.
[802] Se a.a., s. 32 f.
[803] Badersten, 2006, s. 75.

subjektiviteten. Samsyn kring vad rätten är tar sikte på den ontologiska intersubjektiviteten.

Upplevelsen av intersubjektivitet förklarar varför ord, trots att de inte kan analyseras ner till en minsta orubblig betydelse, ändå kan användas på ett meningsfullt sätt. Detta visar sig också i att det i vissa sammanhang kan vara mer meningsfullt att uttala sig på en mer abstrakt nivå. Som Wittgenstein framfört vore det exempelvis märkligt att istället för ”Räck mig kvasten” uttrycka ”Räck mig kvastskaftet och borsten som är fäst därvid”,[804] även om detta är en mer analyserad sats. På liknande sätt är det i regel enkelt att avgöra om en människa är vuxen eller barn trots att någon exakt tidpunkt för denna övergång inte kan fastslås.[805] Intersubjektiv förståelse kan därför sägas vara möjlig på olika abstraktionsnivåer i olika sociala kontexter. Föreställningen om att ord refererar till olika saker utanför språket (verkligheten och idéerna) kan på så sätt beskrivas som en (mer eller mindre) användbar förenkling.

Sammanfattningsvis bygger substantialismen på en språkfilosofisk utgångspunkt som kallas referensteorin. Enligt denna utgångspunkt görs det skillnad mellan verklighet, idéer och språkliga uttryck. De språkliga uttrycken antas kunna referera till verkligheten eller idéerna. Synsättet är dock problematiskt eftersom det inte kan fastställas vad detta referensobjekt ytterst är. Att språkliga uttryck inte kan brytas ner till en minsta orubblig betydelse betyder dock inte att de inte kan användas på ett meningsfullt sätt. Upplevelsen av intersubjektivitet medför att referensteorin kan användas som en förenkling.

3.2.3 En ontologisk utgångspunkt – en distinktion mellan råa och institutionella fakta

Referensteorin förutsätter att det finns något att referera till. Sålunda bygger teorin på vissa ontologiska antaganden.

Enligt John Searle finns det olika typer av existens. Han uttrycker att ett påstående som avser att hänvisa till ett faktum i verkligheten, till exempel att avståndet mellan jorden och solen är 150 miljoner kilometer, tar sikte på råa fakta. Detta skiljer han från institutionella fakta som enbart

[804] Wittgenstein, Filosofiska undersökningar, 2012, s. 40.
[805] Jfr a.a., s. 44 f. p. 70 där en liknande exemplifiering görs med uttrycket ”växter”.

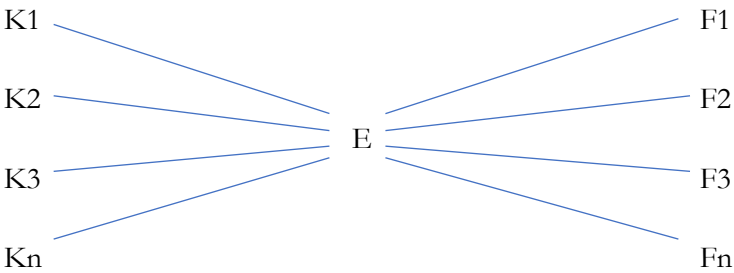
existerar inom mänskliga institutioner.[806] Exempelvis kan en viss pappersbit utgöra pengar. För att förklara institutionella fakta gör han åtskillnad mellan regulativa och konstitutiva regler. Med regulativa regler åsyftas regler som reglerar en redan existerande aktivitet. Bilkörning regleras exempelvis genom högerregeln, men existerar ändå oberoende av högerregeln. Med konstitutiva regler åsyftas regler som skapar en viss aktivitet. Ett exempel utgör schackreglerna. Utan de hade inte schack funnits.[807] Institutionella fakta existerar endast inom ramen för konstitutiva regler.[808] Råa fakta kräver institutionen språk för att kunna beskrivas, men existerar oberoende av mänskligt konstruerade regler.[809]

Konstitutiva regler har formen ”X räknas som Y i Z”, till exempel: Den här typen av pappersbitar (X) räknas som pengar (Y) i Sverige (Z). För att en regel ska vara konstitutiv framhåller Searle att Y-termen dock måste beteckna något mer än blott och bart de fysiska egenskaperna hos X. En regel av följande lydelse: ”Föremål som är tillverkade för att, respektive används för att, en person skall sitta på dem räknas som stolar” är inte konstitutiv eftersom denna regel endast avser att sätta etiketter på verkligheten. Däremot är regeln om att vissa pappersbitar räknas som pengar konstitutiv eftersom begreppet ”pengar” inte bara kan förklaras med hänvisning till pappersbitarna i sig.[810]

I en rättslig kontext har distinktionen mellan regulativa och konstitutiva normer plockats upp av Aleksander Peczenik.[811] Rättsregler är enligt honom i stor utsträckning konstitutiva och skapar därför sådana fakta som gällande rätt, äktenskap och medborgarskap.[812] Han har vidare framfört att olika människor kan tänka samma sak och att tanken därför existerar i denna egenskap. Rätten finns såsom tanke.[813] Att exempelvis vara en ”svensk medborgare” är enligt Peczenik detsamma som det faktum att en konstitutiv rättsnorm tillskriver någon denna rättsliga

[806] Searle, Konstruktionen av den sociala verkligheten, 1999, s. 41.
[807] A.a., s. 42.
[808] A.a., s. 43.
[809] A.a., s. 41 f.
[810] A.a., s. 57 f.
[811] Hänvisning görs bland annat till Searle i Peczenik, Vad är rätt? - om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation, 1995, s. 163.
[812] Peczenik, Rättsnormer, 1987, s. 24.
[813] Peczenik, Vad är rätt? - om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation, 1995, s. 157.

kvalitet.[814] När väl det institutionella faktumet ”svensk medborgare” föreligger kan en rad andra normer därefter ange att ett antal rättsföljder ska inträda. Han illustrerar detta på följande sätt:



Figur 3.1: Peczeniks syn på institutionella fakta[815]

K1-Kn står för olika rättsfakta som leder till det institutionella faktumet E, vilket i sin tur leder till de olika rättsföljderna F1-Fn. Det institutionella faktumet E, till exempel samäganderätt, är ett mellanbegrepp vars fullständiga innebörd bestäms av kvalifikationsreglerna och av reglerna om rättsföljder.[816] Denna illustration överensstämmer med den illustration av substantialismen som jag återger ovan.[817] Då Hultqvist talar om civilrättsliga institutionella fakta såsom prejudiciella rättsfakta i skatterätten, till exempel det civilrättsliga begreppet köp, gör han det med hänvisning till just denna beskrivning av Peczenik.[818] Det är på så sätt tydligt hur Hultqvist, genom begreppet institutionella fakta, har plockat upp den substantialistiska förståelsen och lagt den till grund för sin teori om civilrättens prejudiciella ställning i skatterätten. [819]

Johan Adestam och Niklas Arvidsson har operationaliserat en distinktion mellan konstitutiva och regulativa rättsnormer i sina avhandlingar. Såsom Adestam och Arvidsson uppfattar denna distinktion antas de regulativa rättsnormerna ta sikte på normer som avgör rättsliga positioner medan de konstitutiva uppfattas som kvalificeringsnormer, det vill säga normer som endast har till uppgift att avgöra hur något ska

[814] Peczenik, Rättsnormer, 1987, s. 24.
[815] A.a., s. 46.
[816] A.a., s. 46.
[817] Se avsnitt 1.5.4.
[818] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 358 f.
[819] A.a., s. 359.

kvalificeras. De konstitutiva normerna ingår i de regulativa.[820] Inget hindrar att det uppkommer inbördes oförenliga konstitutiva rättsnormer inom olika rättsområden eller ens inom olika delar av ett och samma rättsområde. Även inom civilrätten kan det alltså finnas olika kvalifikationsnormer för vad som utgör ett avtal.[821] I likhet med detta anger Peczenik att regulativa normer huvudsakligen syftar på så kallade handlingsnormer, medan de konstitutiva normerna syftar på kvalifikationsnormer. Med en kvalifikationsnorm förstås en norm som bara kvalificerar, och alltså inte påbjuder eller förbjuder, något.[822] Kvalifikationsnormerna ger upphov till institutionella fakta.[823] Hultqvist använder denna normteori som ett redskap för att, som han uttrycker det, ”bryta ned inkomstskatterättens gigantiska, förmodligen fullständigt obeskrivbara, handlingsnorm till ett system av kvalifikationsnormer (konstitutiva normer).”[824]

För att det ska röra sig om ett institutionellt faktum verkar det enligt Searle emellertid inte vara tillräckligt att den konstitutiva regeln bara kvalificerar något. Det krävs som sagt också att regeln skapar något som inte hade funnits förutan regeln ifråga. En regel som enbart sätter etiketter på råa fakta är alltså inte konstitutiv (jämför stol-exemplet ovan). Med Searles terminologi måste regeln tilldela det som kvalificeras en *statusfunktion* som inte följer av det kvalificerade i sig, till exempel att vissa papperslappar har funktionen att verka som betalningsmedel.[825]

Det skulle emellertid kunna hävdas att när väl kvalificeringen sker genom *rättsnormer* så rör det sig alltid om konstitutiva regler. Som exempel skulle Searles diskussion kring straffrättsregleringen kunna nämnas. Enligt Searle tjänar denna reglering förvisso ett regulativt syfte eftersom denna reglering tar sikte på aktiviteter som förekommer helt oberoende av det straffrättsliga regelverket. För att kunna utdöma en straffpåföljd framhåller han att det emellertid krävs att en gärningsman tilldelas en särskild status såsom till exempel ”dömd för mord”. Denna status har funktionen att kunna döma någon till straff och utgör därför ett institutionellt

[820] Arvidsson, Aktieägaravtal - särskilt om besluts- och överlåtelsebindningar, 2010, s. 49 ff. och Adestam, Den dokumentvillkorade garantin, 2014, s. 18 f.
[821] Arvidsson och Samuelsson, Om avtals uppkomst, i Vänbok till Axel Adlercreutz, 2007, s. 21.
[822] Peczenik, Rättsnormer, 1987, s. 15 ff., 23 ff. och 30.
[823] A.a., s. 24, 42.
[824] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 119.
[825] Searle, 1999, s. 54 ff.

faktum.[826] Det är denna *funktion av förrättsligande* som gör rättsnormen konstitutiv.

Sammanfattningsvis utgår substantialismen ifrån en distinktion mellan råa och institutionella fakta. Enligt John Searle är institutionella fakta ett resultat av konstitutiva regler. En regel som är konstitutiv reglerar inte något som existerar oberoende av regeln utan skapar samtidigt detta något. En regel som reglerar en redan existerande aktivitet kallas regulativ. Översatt till en rättslig kontext är en rättsnorm konstitutiv om den kvalificerar något under en rättsligt relevant etikett.

3.2.4 En epistemologisk utgångspunkt – intersubjektivitet

En fråga är hur kunskap erhålls om vilka råa och institutionella fakta som rättsliga uttryck hänvisar till. Till att börja med kan konstateras att det inte är möjligt att empiriskt pröva vad ett ord refererar till genom att studera den verklighet som ordet antas beskriva. Detta gäller både då orden antas referera till råa fakta och då de antas referera till institutionella fakta. En fråga som ”är det sant att det där är en hund?” kan inte besvaras genom att iaktta det objekt som utpekas eftersom beteckningen ”hund” inte följer av det utpekade objektet i sig.[827] Frågan borde snarare formuleras som: ”Är det sant att människor som jag önskar kommunicera med benämner det där för hund?”. Vad ett ord refererar till måste alltså prövas i förhållande till andra människors uppfattning.

Såvitt gäller föreställningar om hur råa fakta förhåller sig kan samsyn kring dem (ontologisk intersubjektivitet)[828] vara en indikator på att föreställningarna stämmer (eftersom upplevelsen då inte är rent subjektiv).[829] När det gäller institutionella fakta existerar dessa *genom* att uppfattas intersubjektivt (genom att ett kollektiv av människor erkänner dem såsom

---

[826] A.a., s. 64.

[827] Se de Saussure, Kurs i allmän lingvistik, 2015, s. 97 ff. Jfr i och för sig teorin om mening som sanningsvillkor, Dahllöf, Språklig betydelse - En introduktion till semantik och pragmatik, 1999, s. 28. Kritik mot denna teori återfinns i Wittgenstein, Filosofiska undersökningar, 2012, s. 65 f. p. 136.

[828] Se ovan avsnitt 3.2.2.

[829] Intersubjektivitet bekräftar förvisso inte att en viss uppfattning är objektivt sann, men är nog det som i praktiken skapar föreställningar om vad som är objektivt sant, se Baggini och Fosl, The philosopher's toolkit - a compendium of philosophical concepts and methods, 2010, s. 177.

existerande).[830] En gemensam syn på rätten såsom exempelvis det positiva innehållet i rättskällorna innebär att rätten finns (i denna egenskap). Givetvis kan det finnas olika förståelser av rätten i olika sociala sammanhang. Även i så fall råder det dock samsyn kring rätten som existerande fenomen.

I förhållande till den positiva rätten kan intersubjektivitet gälla på olika nivåer. En sådan nivå gäller vad rätten antas vara (exempelvis det positiva innehållet i de hierarkiskt ordnade rättskällorna och deras inre koherens). En annan nivå är vad rätten antas innebära (hur det positiva innehållet i rättskällorna uttolkas). Denna uppdelning i olika nivåer kan jämföras med Habermas konsensusteori om sanning. Enligt denna teori kan objektiv kunskap föreligga om det råder konsensus kring förutsättningarna för denna kunskap. Som exempel kan nämnas att vid vadslagning bör vadet formuleras på ett sådant sätt att frågan om vem som vinner och förlorar kan avgöras med ja/nej. Samsynen tar i så fall inte sikte på vadets innehåll, utan dess förutsättningar. Vadet kan därefter objektivt prövas utifrån sina förutsättningar (givet att förutsättningarna är tillräckligt välformulerade).[831] På motsvarande sätt skulle kunna tänkas att samsyn kring vad rätten är medför att det därefter kan prövas om en viss uppfattning om rättens innehåll stämmer eller är felaktig. Samsynen lägger med andra ord en grund för att tala om civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom oäkta rättssatser.[832]

Som framgår av föregående avsnitt hänvisas det i de inkomstskatterättsliga rättskällorna till lagstiftning, HD-praxis, förarbeten och doktrin för att utveckla civilrättens innehåll.[833] I detta avsnitt hänvisar jag därför till motsvarande källor såsom rättskällor. Huruvida dessa källor ses som auktoritativa, argumentativa eller som något däremellan framgår inte klart av de inkomstskatterättsliga rättskällorna. Inte heller framgår deras exakta hierarkiska ordning klart. Peczenik har kategoriserat lagstiftning och avtal som källor som ska beaktas, rättsfall och förarbeten som källor som bör

[830] Jfr Searle, 1999, s. 38 ff. som istället för intersubjektivitet talar om ”kollektiv intentionalitet”.
[831] Reese-Schäfer, Jürgen Habermas - en introduktion, 1998, s. 17 f.
[832] Se ovan avsnitt 2.4.14.1 om hur civilrättsliga begrepp och rättigheter framställs såsom oäkta rättssatser i inkomstskatterätten.
[833] Se avsnitt 2.5.

beaktas, samt slutligen doktrin som en källa som får beaktas.[834] Rätten består enligt honom av det positiva innehållet i dessa källor och deras inre koherens.[835] I detta avsnitt utgår jag ifrån motsvarande synsätt. Det kan noteras att Peczenik anger ”avtal” som en källa som ska beaktas. I skatterättslitteraturen omnämns ofta parternas avtal,[836] men det hänvisas inte direkt till förekommande avtal, utan till de beskrivningar av avtalen som förekommer i HFD:s domar. Jag går därför till väga på samma sätt.

Sammanfattningsvis kan följande sägas. En utgångspunkt för substantialismen är att rättsliga begrepp antas ha ett avgränsat betydelseinnehåll. Ovan utgår jag ifrån att detta bäst passar ihop med referensteorin, det vill säga att ords mening antas bestå i det som orden refererar till. Det som ett ord refererar till kan uppdelas i råa och institutionella fakta. Institutionella fakta existerar *genom* att uppfattas intersubjektivt. En gemensam syn på civilrätten såsom det positiva innehållet i de hierarkiskt ordnade rättskällorna och deras inre koherens innebär att civilrätten finns i denna egenskap.

3.3 Civilrättsliga termer och begrepp i skattelagstiftningen

3.3.1 Inledning

Utifrån de teoretiska utgångspunkter som jag precis har gått igenom ger jag mig i detta avsnitt ut för att pröva i vilken utsträckning det är möjligt att identifiera en civilrättslig innebörd hos olika termer. Jag antar alltså att civilrätten ger upphov till ett antal institutionella fakta i form av begrepp som skatterätten har att förhålla sig till. I nästföljande avsnitt preciserar jag vad ”civilrättsliga begrepp” är utifrån detta synsätt. Därefter använder jag mig av denna bestämning för att pröva och problematisera i vilken utsträckning en civilrättslig innebörd för olika termer är möjlig att identifiera.

Jag behandlar följande termer: ränta, gåva, aktiebolag, konkursbo och utdelning. Mitt urval motiveras bland annat av att det rör sig om termer som i den inkomstskatterättsliga litteraturen har väckt diskussion om

[834] Peczenik, Vad är rätt? - om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation, 1995, s. 213 ff.
[835] Se a.a., s. 564 ff. om koherens.
[836] Se till exempel avsnitt 2.4.11.

skatterättens förhållande till det civilrättsliga.[837] Ett annat motiv för urvalet består i att jag har försökt välja ut olika termer för att synliggöra olika faktorer[838] som problematiserar behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. Dessa faktorer är av sådan karaktär att de inte endast är relevanta för just de termer som jag har valt ut, utan är generella i den meningen att de kan tänkas vara relevanta i stort antal fall. Exemplet med termen ”ränta” visar hur flera faktorer samverkar för att producera olika förståelser av dess civilrättsliga innebörd.[839] Mitt val av termen ”gåva” bottnar i att denna term tillskrivs olika innebörder i olika civilrättsliga sammanhang.[840] Termen ”konkursbo” har jag valt eftersom förändringar har skett i civilrättslig lagstiftning och doktrin utan att dessa förändringar helt verkar ha uppmärksammats i den skatterättsliga kontexten.[841] När det gäller termen ”utdelning” vill jag visa på svårigheten att hantera civilrättsliga analogislut vid avgränsandet av ett civilrättsligt begrepp. Med detta exempel vill jag även visa på svårigheten att en formell läsning av de civilrättsliga rättskällorna leder till en snävare förståelse av de civilrättsliga begreppen medan en läsning som fäster större vikt vid de civilrättsliga effekterna leder till en vidare förståelse av de civilrättsliga begreppen.[842]

En fråga som kan ställas är om min analys hade utfallit på ett annat sätt för det fall att jag hade valt ut andra termer. Så är möjligen fallet. Att ett annat urval hade kunnat göras förtar emellertid inte det som jag söker visa genom de termer som jag har valt ut, nämligen att behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre omständigheter att förhålla sig till vid beskattningen problematiseras av ett antal faktorer i olika sammanhang. Det kan för övrigt noteras att jag också har valt ut en term som enligt min initiala förförståelse borde utgöra ett starkt försvar för den substantialistiska förståelsen: ”aktiebolag”. Vad skulle nämligen ett aktiebolag vara om inte det som termen ”aktiebolag” åsyftar i civilrätten?[843]

---

[837] Se avsnitt 2.4.
[838] Se om dessa faktorer i avsnitt 1.3 och 3.1.
[839] Se avsnitt 3.3.3.
[840] Se avsnitt 3.3.4.
[841] Se avsnitt 3.3.5.
[842] Se avsnitt 3.3.7.
[843] Se avsnitt 3.3.6.

Jag har valt att inte behandla termen ”äganderätt” under ett eget avsnitt, vilket möjligen är förvånande mot bakgrund av att funktionalismens företrädare framförallt riktade sin kritik mot just användningen av detta uttryck.[844] Samtidigt är det just på grund av detta, det vill säga att kritiken mot den substantialistiska hanteringen av äganderätt är så välkänd, som jag har valt att inte lyfta upp äganderättstermen som ett eget exempel. Jag behandlar dock äganderättstermen inom ramen för andra exempel då innehållet i denna term har påstått vara av betydelse för inkomstskatterätten.[845]

Vid genomgången av respektive term redogör jag inledningsvis för en eller flera skatterättsliga frågeställningar där det är relevant att ta ställning till termens innebörd. Därefter undersöker jag i vilken utsträckning en innebörd är möjlig att identifiera i civilrätten. Efter det återkopplar jag till den skatterättsliga frågeställningen och försöker analysera vilken ledning civilrätten ger. Det är i denna del som jag visar hur olika faktorer producerar olika förståelser av det civilrättsliga, med påföljd att det civilrättsliga understödjer olika lösningar på de skatterättsliga problemen.

3.3.2 En förklaring av ”civilrättsliga begrepp”

3.3.2.1 Två frågor som behöver besvaras för att precisera vad ett civilrättsligt begrepp är

För att kunna undersöka hur skatterätten förhåller sig till civilrättsliga begrepp förutsätts att det står klart vad ett civilrättsligt begrepp är. Detta har inte utvecklats i någon större utsträckning i de inkomstskatterättsliga rättskällor där skatterättens förhållande till civilrättsliga begrepp har diskuterats.[846] I det följande söker jag därför precisera förståelsen av civilrättsliga begrepp. För att göra detta behöver två frågor besvaras, nämligen vad som menas med ”civilrätt” och vad som menas med ”begrepp”. Jag behandlar dessa frågor i varsitt avsnitt.

[844] Se avsnitt 1.5.3 och 1.5.6.
[845] Se avsnitt 3.3.5 och 3.5.3.3.
[846] Se ovan avsnitt 2.5.

3.3.2.2 Vad som gör ett begrepp civilrättsligt

Uttrycket ”civilrättsliga begrepp” signalerar att det rör sig om en särskild typ av begrepp, det vill säga att det finns något som särskiljer civilrättsliga begrepp från begrepp i största allmänhet. Medan rättsliga begrepp överlag har ägnats mycket utrymme i rättsvetenskapen,[847] verkar frågan om vad som skiljer rättsliga begrepp från begrepp i största allmänhet förvånande nog inte ha behandlats i särskilt stor utsträckning. Stefan Olsson har i en artikel om skatterättslig termbildning föreslagit att ”rättsliga begrepp”, i vart fall som utgångspunkt, borde avgränsas till begrepp som förekommer i rättskällorna.[848] Med ”civilrättsliga begrepp” borde därför kunna förstås begrepp som förekommer i de civilrättsliga rättskällorna. Frågan är i så fall vilka rättskällor som tillhör civilrättens område, det vill säga hur civilrätten ska avgränsas från andra rättsområden.

Civilrätten sätts vanligen i ett motsatsförhållande till offentligrätten. Ett traditionellt sätt att skilja mellan privat- och offentligrätt består i att de privaträttsliga normerna angår enskildas inbördes förhållande, medan de offentligrättsliga angår förhållandet mellan enskilda och det allmänna.[849] Det allmänna har dock uppträtt som part i tvister och åberopat regler som enligt min uppfattning brukar kännetecknas såsom civilrättsliga. I till exempel NJA 1989 s. 519 ansågs det allmänna kunna inkräva mervärdesskatt från en handelsbolagsman med stöd av att handelsbolagsmannen enligt 2 kap 20 § HBL svarar personligen och solidariskt med övriga bolagsmän för handelsbolagets skulder. Privat- och offentligrätten är därför inte ömsesidigt uteslutande ifråga om vilka subjekt som kan åberopa sig av regler från respektive område.

För att skilja mellan offentlig- och privaträtt skulle det vara möjligt att snegla på regleringen av normgivningsmakten i RF. Enligt 8:2-3 RF kan riksdagen (i vissa fall) bemyndiga regeringen att meddela föreskrifter angående förhållandet mellan enskilda och det allmänna, men däremot inte när det gäller enskildas personliga och ekonomiska förhållanden inbördes. Håkan Strömberg har föreslagit att gränsen mellan dessa fält

---

[847] Se exempelvis Hage och von der Pfordten (red.), Concepts in Law, 2009 , McCubbins och Turner, Southern California Law Review, 2013, s. 517 ff., Ginsburg och Stephanopoulos, University of Chicago Law Review, 2017, s. 147 ff.

[848] Olsson, SN, 2018, s. 17.

[849] Jfr Norberg, Reglering och beskattning av banker - en skatterättslig studie över bankregleringens påverkan på resultatberäkningen i banker, 1991, s. 126.

borde dras på så sätt att till de privaträttsliga normerna hänförs normer som kan åberopas i en tvist mellan enbart enskilda.[850] Detta utgör inte någon ämnesmässig avgränsning av privaträtten, utan inkluderar en rad olika områden såsom exempelvis förmögenhetsrätt, bolagsrätt, avtalsrätt och familjerätt. Jag utgår fortsättningsvis från Strömbergs avgränsning av privaträtten.

Ett rättsområde som är särskilt svårt att placera i förhållande till distinktionen mellan offentlig- och privaträtt är emellertid redovisningsrätten. I HFD 2011 ref. 1 talas det om årsredovisningslagen[851] såsom civilrättslig.[852] Likaså uttalar flera skatterättsforskare att redovisningsrätten vanligen uppfattas som civilrättslig.[853] Enligt Per Thorell gäller detta framförallt värderingsreglerna. Han framhåller dock att redovisningslagstiftningen inte framstår som särskilt civilrättslig ur resultatmätningssynpunkt. En annan sak är enligt honom att civilrätten kan få betydelse för att avgöra vad som ska redovisas som en tillgång respektive en skuld. Civilrätten behöver dock inte vara avgörande i detta hänseende enligt Thorell. Bokföringsmässigt ska nämligen alla ekonomiskt mätbara rättigheter redovisas som tillgångar även om inte den underliggande tillgången innehas med full äganderätt. Han konkluderar att ”om BFL skall räknas som en civilrättslig lagstiftning, utgör den detta med mycket speciella särdrag. Även om utgångspunkten för en rad bokföringsmässiga överväganden är grundade på civilrättsliga regler och principer är dessa i gränsdragningsfall ingalunda tvingande. Den bokföringsmässiga redovisningen är ändamålsinriktad, och omständigheter i enskilda fall och branscher kan göra, att redovisningen inte följer grundläggande civilrättsliga regler […] God redovisningssed utvecklas därför endast under påverkan av

[850] Strömberg, Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform, 1999, s. 174 f.
[851] Årsredovisningslag (1995:1554).
[852] HFD uttalar följande: ”När det gäller den inkomstskattemässiga hanteringen kan konstateras att det föreligger en närmast identisk bestämning inom civilrätten och skatterätten av vad som ska utgöra anskaffningsvärde på byggnader. I 4 kap. 3 § ÅRL används uttrycket 'utgifterna för tillgångens förvärv' för anläggningstillgångar medan det i 19 kap. 9 § IL använda uttrycket avseende byggnader är 'utgiften för förvärvet'.”
[853] Thorell, Skattelag och affärssed - en skatterättslig studie över sambandet mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen, 1984, s. 38, Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, 2006, s. 161, Hultqvist, SvSkT, 2009, s. 258. Jfr Grosskopf, Finns det en särskild skatterättslig civilrätt?, i Festskrift till Kurt Grönfors, 1991, s. 222 som anför att uttrycken ”bokföringsmässiga grunder” och ”god redovisningssed” är hämtade från civilrätten.

civilrättsliga regler".[854] Thorells uttalanden ger uttryck för att civilrätten *påverkar* redovisningsrätten snarare än att redovisningsrätten *är* civilrättslig.[855] Uttalandena gör alltså skillnad på redovisningsrätt och civilrätt.[856]

På liknande sätt skiljer Jan Bjuvberg mellan redovisning och civilrätt i sin avhandling. Enligt Bjuvberg har redovisningslagstiftningen i vissa delar offentligrättsliga drag och i andra delar civilrättsliga drag. Han uttrycker att civilrätten åtminstone har betydelse för god redovisningssed när det gäller frågor som uppstår i samband med upprättandet av årsbokslutet. Som exempel framhåller han att frågor om äganderätt är av central betydelse för redovisningen av tillgångar och skulder. I likhet med Thorell uttrycker han att äganderätt emellertid inte är en nödvändig eller tillräcklig förutsättning för att redovisa en tillgång i balansräkningen. Om exempelvis ett leasingavtal anses som ett finansiellt leasingavtal ska tillgången tas upp av leasetagaren trots att äganderätten kvarstår hos leasegivaren. Han uttrycker att "[d]e civilrättsliga reglerna kan, men behöver alltså inte alltid, vara av avgörande betydelse för innehållet i god redovisningssed".[857]

Claes Norberg har med hjälp av Strömbergs modell försökt bedöma huruvida redovisningsregleringen är att se som offentlig- eller privaträttslig enligt RF. Norberg framhåller att en avvikelse från bokföringslagstiftningen eller god redovisningssed inte föranleder några direkta på-

---

[854] Thorell, 1984, s. 38 ff.

[855] Jfr Hultqvist, SvSkT, 2009, s. 258 där följande uttrycks: "Även om att alltfler för redovisningen specifika 'ekonomiska' betraktelsesätt vunnit insteg i redovisningen (låt oss kalla dem *redovisningens systemspecifika begrepp*) är det således ändå klart att redovisningen från början tog sin utgångspunkt i klassisk civilrätt.". Kursiveringen återfinns i originaltexten. Se också Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 367.

[856] På liknande sätt görs det skillnad mellan redovisning och civilrätt i SOU 2008:80, Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet, Del 1 s. 128 där bland annat följande uttrycks: "Det kan konstateras att det i vissa avseenden finns tydliga beröringspunkter mellan diskussionen om sambandet mellan redovisning och beskattning och klassificeringsfrågor å ena sidan och förhållandet mellan skatte- och civilrätten å andra sidan". Samtidigt påpekas det att det kan vara svårt att avgöra huruvida ett visst skatterättsligt avgörande vilar på civilrätten eller på redovisningen: "I äldre rättsfall är det svårt att avgöra om det funnits skilda synsätt i redovisningen och i civilrätten. Även om en fråga avgjorts med ledning av god redovisningssed och frågan, eller åtminstone vissa delfrågor haft karaktär av klassificeringsfrågor går det inte att klarlägga om Regeringsrätten lagt den redovisningsmässiga synen till grund för beskattningen därför att den uttryckte god redovisningssed eller för att den råkade överensstämma med en civilrättslig bedömning".

[857] Bjuvberg, 2006, s. 161.

följder (varför det är svårt att avgöra huruvida dessa regler kan åberopas i en tvist mellan enskilda). Däremot kan en överträdelse av dessa regler vara av relevans i andra sammanhang, till exempel i samband med en skadeståndstvist eller en straffprocess angående bokföringsbrott. Olika redovisningsregler kan alltså åberopas av både enskilda och det allmänna i olika slags tvister. Redovisningsreglerna är därför vare sig helt privat- eller helt offentligrättsliga. För att hantera detta gör Norberg skillnad mellan olika typer av redovisningsregler. Reglerna kring löpande bokföring och arkivering åberopas sällan eller aldrig i tvister mellan enskilda och är därför offentligrättsliga enligt Norberg. Däremot kan exempelvis värderingsregler åberopas i en tvist mellan enskilda eftersom dessa regler har betydelse för borgenärsskyddet. Värderingsreglerna är därför privaträttsliga. Detsamma gäller övriga regler kring årsbokslut och årsredovisning.[858] I förarbetena till nuvarande bokföringslag[859] uttalas det emellertid om förhållandet till RF att det offentligrättsliga inslaget dominerar i redovisningsreglerna eftersom dessa regler är starkt kopplade till de lagstadgade kraven på finansiell stabilitet och genomlysning av finansiella företag. Att dessa regler, i likhet med många andra offentligrättsliga regler, emellanåt kan åberopas i civilrättsliga tvister är en annan sak.[860] Bjuvberg är dock kritisk till detta uttalande. Bedömningen av huruvida redovisningsregleringen är offentlig- eller privaträttslig bör enligt hans mening inte avse lagstiftningen i sin helhet, utan snarare varje enskild lagregel eller varje enskild norm i de olika rättsreglerna. De redovisningsregler som skulle kunna åberopas i en tvist mellan enskilda är att se som civilrättsliga.[861]

I IL finns en uttrycklig koppling till redovisningen. 14:2 IL föreskriver att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, samt att inkomster och utgifter ska tas upp eller dras av det år de hänför sig till enligt god redovisningssed. I den skatterättsliga litteraturen påstås redovisningen därför vara prejudiciell i periodiseringshänseende. Motsats-

858 Norberg, 1991, s. 137 ff.
859 Bokföringslag (1999:1078).
860 Prop. 1998/99:130, Ny bokföringslag m.m., s. 183 f.
861 Bjuvberg, 2006, s. 133 ff. och Bjuvberg, Är Finansinspektionens föreskriftsmakt grundlagsenlig?, i Regeringsformen 40 år 1974-2014, 2014, s. 196. Han invänder i denna del mot Strömbergs påpekande om att RF tar sikte på de mest centrala och viktiga reglerna i ett regelkomplex, se Strömberg, 1999, s. 175.

vis påstås redovisningen *inte* vara prejudiciell i omfångs- eller klassificeringsfrågor, om än inspiration kan hämtas från redovisningen i dessa frågor.[862] I denna mening görs det alltså skillnad mellan redovisningsrätt och civilrätt i övrigt. Motsvarande skillnad görs i SamRoB-utredningen där det framhålls att det ur maktfördelningssynpunkt är okontroversiellt att civilrätten i allmänhet är prejudiciell för beskattningen, medan så inte är fallet med redovisningen. En avgörande skillnad mellan redovisningen och civilrätten påstås nämligen vara att innehållet i god redovisningssed i stor utsträckning utvecklas genom myndighetsregler (Bokföringsnämndens kompletterande normgivning), medan någon motsvarighet inte gäller på civilrättsområdet.[863]

Jag kan inte dra någon entydig slutsats kring huruvida redovisningsnormer inkluderas i det civilrättsliga eller inte, utan konstaterar enbart att detta är en osäkerhet som i sig kan föranleda att ett civilrättsligt begrepp förstås på olika sätt. Vid min undersökning av termerna nedan uppmärksammar jag därför huruvida de ges någon förklaring i redovisningsrätten, samt påminner om osäkerheten kring huruvida redovisningsrätten ska inkluderas i det civilrättsliga eller inte.

Sammanfattningsvis ger talet om civilrättsliga begrepp intryck av att det rör sig om en särskild typ av begrepp. Frågan är därför vad som gör ett begrepp civilrättsligt. Jag utgår här ifrån att det rör sig om begrepp som förekommer i de civilrättsliga rättskällorna. Fältet civilrätt avgränsar jag till normer som kan åberopas i en tvist mellan enbart enskilda. Ett område som är särskilt svårt att placera i förhållande till denna förståelse av civilrätten är redovisningsrätten. Den kan i olika delar hänföras till både civil- och offentligrätten. Jag gör inte anspråk på att hänföra dessa normer till det ena eller andra fältet, utan konstaterar enbart att detta utgör en osäkerhet.

---

[862] Se exempelvis Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, 2006, s. 40 f. och 201 ff., samt Lewander, Den skatterättsliga gränsdragningen mellan ränta och utdelning - klassificering på gränsen mellan skatterätten och redovisningrätten, 2017, s. 151 ff. med vidarehänvisningar.

[863] SOU 2008:80, Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet, Del 1, s. 204. Denna utredning ledde förvisso inte till lagstiftning, men det återgivna uttalandet gjorde anspråk på att förklara rådande läge (inte att förändra det).

3.3.2.3 Hur ”begrepp” ska förstås i talet om civilrättsliga begrepp

Frågan är inte bara hur uttrycket ”civilrätt” ska förstås i talet om civilrättsliga begrepp, utan också hur uttrycket ”begrepp” ska förstås. Begrepp skulle kunna förstås såsom innehållet i en viss term i ett visst specifikt sammanhang.[864] Civilrättsliga begrepp skulle därför kunna förstås såsom innehållet i varje enskild term som förekommer i de civilrättsliga rättskällorna. En sådan bestämning av civilrättsliga begrepp gör det emellertid svårt att upprätthålla en tydlig åtskillnad mellan civilrättsliga begrepp och begrepp i största allmänhet. I så fall skulle nämligen 1 § 1 st. KöpL innehålla sju civilrättsliga begrepp: ”Denna lag gäller köp av lös egendom”. Dessutom står det klart att ett begrepp emellanåt uttrycks genom flera termer i förening, till exempel ”lös egendom”.

Från den allmänna rättsläran märks att Åke Frändberg har gjort en uppdelning i olika typer av rättsliga begrepp.[865] Denna uppdelning kan enligt min mening användas för att utveckla förståelsen av civilrättsliga begrepp.[866] Till att börja med skiljer Frändberg på begrepp med en juridiskt operativ funktion och begrepp med en rättsframställande funktion. De juridiskt operativa begreppen används för att hantera det rättsliga materialet på annat sätt än genom att beskriva dess innehåll.[867] Bland annat rör det sig om begrepp som möjliggör strukturella analyser av rättsstoffet. Vid exempelvis en analys av relationen mellan komponenter i enskilda rättsregler är det fruktbart att använda sådana begrepp som ”rekvisit”, ”rättsfaktum” och ”rättsföljd”.[868]

Till skillnad från de juridiskt operativa begreppen tar de rättsframställande begreppen sikte på innehållet i rättsnormerna. De rättsframställande begreppen kan vara äkta eller oäkta. De äkta rättsframställande begreppen är de begrepp genom vilka rättsnormerna uttrycks. De oäkta rättsframställande begreppen är istället begrepp som används för att *beskriva* innehållet i rättsnormerna.[869] Frändbergs distinktion mellan äkta

---

[864] Jfr exempelvis Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 17 fotnot 6.
[865] Frändberg, Tidsskrift for Rettsvitenskap, 1985, s. 79 ff.
[866] Jag återger dock inte samtliga av Frändebergs typer av begrepp i detta sammanhang, utan endast de som har betydelse för den fortsatta framställningen.
[867] Frändberg, Tidsskrift for Rettsvitenskap, 1985, s. 81.
[868] A.a., s. 92 f. Dessa begrepp ingår i en underkategori som han kallar ”morfologiska juridiskt operativa begrepp”.
[869] A.a., s. 81 f.

och oäkta rättsframställande begrepp bygger på Hedenius distinktion mellan äkta och oäkta rättssatser.[870] Med äkta rättssatser förstås satser som uttrycker påbud eller förbud med mera. Det rör sig till exempel om formuleringar i lagregler. Äkta rättssatser kan inte vara sanna eller falska. Med oäkta rättssatser förstås istället satser som *beskriver vad som är* påbjudet eller förbjudet i en viss rättsordning. En sådan sats kan enligt Hedenius vara sann eller falsk.[871] När civilrättsliga begrepp behandlas som institutionella fakta i skatterätten rör det sig just om oäkta rättsframställande begrepp.

Vidare gör Frändberg en distinktion mellan officiella och rättsdogmatiska rättsframställande begrepp. De officiella förekommer i lagar, förarbeten, domar och offentliga texter, medan de rättsdogmatiska förekommer i rättsdogmatiska arbeten. Som exempel på det sistnämnda framhåller han ”kausalitet”. Ett begrepp kan vara både officiellt och rättsdogmatiskt, men behöver inte vara det. En typ av begrepp som används i både officiella och rättsdogmatiska källor är det som Frändberg kallar regelkonstituenter. Det är begrepp som uppträder såsom rekvisit eller rättsföljder.[872] För att återknyta till exemplet med 1 § 1 st. KöpL (”Denna lag gäller köp av lös egendom”) kan det konstateras att ”köp” är en regelkonstituent då det fungerar som rekvisit för lagens tillämplighet.

Regelkonstituenterna är vad som gör en regel till en regel. Mot denna bakgrund skulle det kunna hävdas att ”civilrättsliga begrepp” borde åsyfta innehållet i de termer som uppträder såsom regelkonstituenter i de civilrättsliga rättskällorna. Detta ligger i linje med vad Peczenik framhållit om att det är genom rättsfakta och rättsföljder som olika rättsregler skapar institutionella fakta.[873] Givet den substantialistiska förståelsen av civilrättsliga begrepp såsom institutionella fakta framstår det därför som följdriktigt att uppfatta civilrättsliga begrepp såsom innehållet i de termer som uppträder som rekvisit och rättsföljder i de civilrättsliga rättskällorna.[874]

Frändberg gör också skillnad på begrepp som är systemberoende och systemoberoende. Ett systemberoende begrepp ankommer på innehållet i ett system av rättsnormer vid en viss tidpunkt. Som exempel nämner han

---

[870] Hedenius, 1963, s. 60 ff. Se ovan avsnitt 2.4.14.1.
[871] A.a., s. 60 ff.
[872] Frändberg, Tidsskrift for Rettsvitenskap, 1985, s. 83 ff.
[873] Peczenik, Rättsnormer, 1987, s. 46.
[874] Jfr Zetterström, 2017, s. 24, 35 som verkar jämställa ”rättsliga begrepp” med rekvisit.

behandlingen av äganderättsbegreppet i den skandinaviska rättighetsdiskussionen. Begreppet antogs vara entydigt bestämt av de rättsfaktum- och rättsföljdbeskrivningar som rättssystemet uppställde för äganderättens uppkomst och upphörande, samt dess följder.[875] De systemoberoende begreppen består däremot av termer som ges olika innehåll i olika sammanhang. Som exempel nämner han att ”gåva” kan betyda olika saker i skatte- och civilrätten. Vidare framhåller han som ett mellanting att begrepp kan förstås som idealtypsdefinitioner. Ett sådant begrepp anger något i dess mest ideala form. Exempelvis kan graden av besittningsskydd och graden av förfogandeskydd anses vara bestämmande för graden av äganderätt. Enligt Frändberg finns vissa sådana ansatser i Bergströms avhandling, även om det inte utvecklas explicit.[876]

I linje med det nyss sagda innehåller den substantialistiska förståelsen av civilrättsliga begrepp ett element av systemberoende. Kännetecknande för substantialismen är nämligen att rättsliga termers innehåll betingas av rättssystemet, det vill säga av det positiva innehållet i rättskällorna och deras inre koherens.[877] Att en och samma term eventuellt skulle definieras på olika sätt i olika civilrättsliga sammanhang utgör därför en utmaning. Utifrån distinktionen mellan konstitutiva och regulativa regler står det klart att civilrätten i ett sådant fall tillhandahåller *flera olika* konstitutiva regler för termens innebörd.[878]

Sammanfattningsvis förstås med ”begrepp” i detta sammanhang systemberoende regelkonstituenter. Det rör sig alltså om innehållet i de termer som uppträder såsom rekvisit och rättsföljder i civilrättsliga rättskällor. När uttalanden görs om dessa regelkonstituenter i skatterätten rör det sig om oäkta rättsframställande begrepp.

3.3.2.4 Vad som ska förstås med civilrättsliga begrepp

Med ”civilrättsliga begrepp” förstås i detta sammanhang systemberoende regelkonstituenter i civilrättsliga rättskällor. Med ”civilrätt” förstås rätts-

---

875 Frändberg, Tidsskrift for Rettsvitenskap, 1985, s. 85 f.
876 A.a., s. 87 f. Antagligen åsyftar han Bergströms behandling av det som i avhandlingen benämns ”äganderättens övergång”, se Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 182 ff.
877 Se avsnitt 1.5.2.
878 Jfr Arvidsson och Samuelsson, i Vänbok till Axel Adlercreutz, 2007, s. 20 ff.

normer som hade kunnat åberopas i en tvist mellan endast enskilda. Nedan använder jag mig av denna förståelse av civilrättsliga begrepp för att undersöka i vilken utsträckning en civilrättslig innebörd är möjlig att identifiera för olika termer som varit eller skulle kunna vara föremål för skatterättslig prövning.

3.3.3 Ränta

3.3.3.1 Den skatterättsliga betydelsen av att fastställa vad ränta är

Termen ”ränta” uppenbarar sig på flera ställen i inkomstskattelagstiftningen. Utan avsikt att göra någon heltäckande kartläggning kan ett par av dessa ställen nämnas. I 42:1 1 st. IL anges att ränteinkomster ska tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital. En avgränsning gentemot kapitalvinster är av betydelse eftersom vissa skillnader finns ifråga om beskattningstidpunkten, liksom ifråga om möjligheten att dra av en räntekostnad eller kapitalförlust.[879] Räntebegreppet har också betydelse för tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24:9-29 IL. Från och med 1 januari 2019 har det i 24:2 IL tagits in en definition av ränta som ska gälla vid tillämpningen av detta kapitel. Med en ”ränteutgift” avses enligt denna regel ränta och andra utgifter för kredit, samt utgifter som är jämförbara med ränta. I förarbetena anges att med ”ränta” avses det belopp som en låntagare får betala en långivare för att låna pengar, oavsett parternas beteckningar på ersättningen.[880] Regeln avser att motsvara vad som i EU:s skatteflyktsdirektiv definieras såsom ”lånekostnad”.[881]

Från den skatterättsliga litteraturen kan följande noteras. Mattias Dahlberg har uttalat att det inte finns någon legaldefinition av ränta i civilrätten,[882] liksom det inte finns någon uttömmande definition av ränta i svensk rätt överlag.[883] Han framhåller att ränta i vid mening är en

[879] Dahlberg, Ränta eller kapitalvinst - grundproblem i kapitalinkomstbeskattningen - särskilt vad gäller finansiella instrument i gränslandet mellan lånekapital och eget kapital, 2011, s. 295 f. Se också Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 602 f. som till viss del utvecklar den skatterättsliga betydelsen av att fastställa vad ränta är.
[880] Prop. 2017/18:245, Nya skatteregler för företagssektorn, s. 208 ff.
[881] Prop. 2017/18:245, Nya skatteregler för företagssektorn, s. 357 med hänvisning till Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion art. 2.1.
[882] Dahlberg, 2011, s. 280.
[883] A.a., s. 59.

ekonomisk sakomständighet som får bedömas utifrån avtalsförhållandet och att det i snäv mening är fråga om avkastning på fordringar.[884] Anna Lewander har anslutit sig till att någon legaldefinition av ränta inte står att finna i civil- eller skatterätten, samt att ränta utgör en ekonomisk sakomständighet.[885] Motsvarande har sedan tidigare uttryckts av Melz. Enligt honom torde det i civilrätten sällan finnas anledning att bedöma huruvida något utgör ränta eller inte.[886] Axel Hilling har framfört att det skatterättsliga räntebegreppet är ett formellt begrepp som primärt sammanfaller med ett ekonomiskt räntebegrepp.[887] Enligt Hilling är inte heller det civilrättsliga fordringsbegreppet, det vill säga den civilrättsliga klassificeringen av ett finansiellt instrument såsom fordran eller eget kapital, av avgörande betydelse för att klassificera något som ränta. Civilrätten fungerar endast som avgränsningskriterium.[888] Burmeister har uttalat om flera rättsfall där HFD ansett att en räntekostnad egentligen utgjort en hyreskostnad att det är fråga om en civilrättslig analys.[889] Samtidigt har han dock framhållit att ”räntekompensation” är ett skatterättsligt begrepp, inte minst vid analysen av RÅ 1997 ref. 44.[890] Simon-Almendal har med hänsyn till RänteL, KöpL och KkrL konstaterat att någon civilrättslig definition av ränta inte står att finna. Hon framför att räntebegreppet i såväl skatte- som civilrätten används med differentierade betydelser beroende på sammanhanget.[891]

För att kontextualisera min civilrättsliga analys nedan avser jag att ta utgångspunkt i ett HFD-avgörande om hur obligationer utgivna till underkurs (så kallade nollkupongobligationer) ska hanteras. I RÅ 1997 ref. 44 hade ett räntefritt lån lämnats i utbyte mot en obligation på ett högre nominellt belopp än låneskulden. Obligationens nominella belopp hade räknats fram marknadsmässigt utifrån dels kredittagarens betalningsförmåga, dels obligationens löptid. Det aktuella värdet på obligationen påverkades av det vid varje given tidpunkt allmänna ränteläget. Frågan i

884 A.a., s. 59 f., s. 281. Jfr Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 602.
885 Lewander, 2017, s. 123.
886 Melz, JT, 1992/93, s. 23. Enligt Melz vilar den skatterättsliga avgränsningen av räntebegreppet på ekonomiska kriterier.
887 Hilling, Income taxation of derivatives and other financial instruments - economic substance versus legal form - a study focusing on Swedish non-financial companies, 2007, s. 66 ff.
888 Hilling, JT, 2012/13, s. 321.
889 Burmeister, 2012, s. 81 ff.
890 A.a., s. 148, 163, 205 f., 288.
891 Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 603 f.

målet var om en bank var skyldig att göra preliminärskatteavdrag på den vinst som skulle uppstå vid inlösen, respektive avyttring av nollkupongobligationen. HFD framhöll att ränta inte var definierat i skattelagstiftningen och att det över huvud taget inte var rättsligt klart definierat. Vidare framhöll HFD att det i skatterättsliga sammanhang har gjorts en skillnad mellan ränta och kapitalvinst. Kapitalvinst avser i allmänhet en oförutsedd värdestegring, medan räntan är förutsebar. HFD ansåg att vinst vid inlösen av en nollkupongobligation i samband med utgången av dess löptid utgör ränta. Vinst vid avyttring av obligationen i förtid ansågs däremot inte utgöra ränta, utan enbart räntekompensation. Förklaringen till detta bestod i att det endast var värdeförändringar under säljarens innehavstid som påverkade priset mellan säljare och köpare. Enligt HFD hade lagstiftaren inte avsett att räntekompensation skulle utgöra ränta i egentlig mening. Det kan också nämnas att i RÅ 1994 ref. 19 ansåg HFD, i linje med BFN:s yttrande i målet, att underkursen på en nollkupongobligation skulle periodiseras över dess löptid såsom ränta.

3.3.3.2 Ränta i civilrätten

Med nollkupongobligationsfrågan i åtanke avser jag nu att söka efter ett civilrättsligt räntebegrepp till ledning för huruvida underkursen ska kvalificeras som ränta eller inte. I detta avsnitt genomsöks civilrättsliga rättskällor som enligt min bedömning mest sannolikt innehåller civilrättsliga räntebegrepp. Jag har inte medvetet bortsett från någon civilrättslig rättskälla där termen ”ränta” förekommer som ett rekvisit eller som en rättsföljd, men kan inte heller göra anspråk på att genomgången skulle vara fullständig.[892]

I 1 § Räntelagen (1975:635) anges att lagen är tillämplig på penningfordran inom förmögenhetsrättens område och att lagen bland annat innehåller bestämmelser om ränta. Detta utgör inte någon närmare bestämning av vad ränta är. I flera av lagens regler behandlas ränta som en rättsföljd, vilken inträder när en fordran inte har betalats i tid eller när ett avtal har hävts till följd av kontraktsbrott eller på liknande grund.[893] I 6 § förklaras hur räntan ska beräknas, men någon definition av ränta

[892] Se om civilrättsliga rättskällor i avsnitt 3.3.2.2.
[893] Se 2, 3-5 §§ RänteL.

återfinns inte i dessa bestämmelser. Snarare verkar de flesta av reglerna i RänteL ta för givet vad ränta är.

Det skulle kunna vara så att uttrycket ”ränta” inte föranleder några större gränsdragningsproblem när det uppträder som en rättsföljd i RänteL. Exempelvis framstår det inte som relevant att i dessa sammanhang fråga sig huruvida underkursen på en nollkupongobligation ska betraktas som ränta eller inte. Att räntetermen uppträder som rättsföljd i RänteL innebär alltså inte i sig att civilrätten tillhandahåller något räntebegrepp till ledning för huruvida underkursen på en nollkupongobligation ska anses som ränta eller inte.

Vid beräkning av dröjsmålsräntans storlek anges i 7 § RänteL att om en fordran löper med ränta när den förfaller till betalning ska dröjsmålsräntan uppgå till samma belopp, dock lägst till den lagstadgade dröjsmålsräntan. I 7 § uppträder alltså ”ränta” som ett rekvisit, varför det skulle kunna tänkas vara av desto större relevans att närmare avgränsa dess innebörd. I lagmotiven anges att uttrycket ”ränta” tar sikte på utfäst ränta. Någon hänsyn ska inte tas till de eventuella provisioner, samt kredit-, expeditions- eller aviseringsavgifter som kreditgivaren utkräver. Inte heller har det någon betydelse att parterna överenskommit att det utlånade kapitalbeloppet successivt ska justeras beroende på förändringar i konsumentprisindex, med följd att en lägre ränta har satts.[894] Detta verkar tala mot synsättet att underkursen på nollkupongobligationen skulle betraktas som ränta.

Uttrycket ränta förekommer även i KonkL.[895] I 5:11 KonkL behandlas ränteberäkning på fordringar. Regleringen varierar för förmånsberättigade fordringar beroende på om de löper med ränta eller inte. Någon utveckling görs emellertid inte i lagstiftningen av vad som menas med ränta. I förarbetena framhålls inte heller mer än att tidigare lydelse av regeln endast gällde ränta som varit utfäst eller som lagligen skulle utgå. Någon materiell

[894] Prop. 1975:102 med förslag till räntelag m.m., s. 130. Jfr Walin och Herre, www.nj.se/juno, hämtad den 10 februari 2020, del III kommentar till 7 § RänteL. De har inget ytterligare att tillägga ifråga om vad uttrycker ränta syftar på. Bestämmelsen kommenteras även i Stangendahl, Räntelagen - Lagkommentar - Dröjsmålsränta, avkastningsränta, påminnelseavgift, inkasso, faktureringsavgift 1998, s. 52 ff. Emellertid framförs inte något annat eller mer än vad som redan framgår av förarbetena.
[895] Ränta förekommer i 4:1, 4:15, 5:11-13, 7:13, 7:18, 7:24, 11:4 ,11:10, 11:13 och 11:16 KonkL.

förändring var inte avsedd med den nya formuleringen.[896] Walin har uttryckt att regeln tar sikte på ”ränta utfäst av gäldenären, som utgår enligt lag, dröjsmålsränta samt ränta enligt räntelagen”.[897] Eugéne Palmér och Peter Savin har uttryckt att den tar sikte på ränta som är utfäst eller annars lagligen äger rum. Vidare framhåller de att regeln emellertid bör omfatta indexrelaterade fordringar, eftersom både indexrelatering och ränta avser att täcka penningvärdesförsämringar. Enligt Palmér och Savin bör index-stegring efter konkursutbrottet därför tillgodogöras borgenärerna endast under samma förutsättningar som ränta.[898] Huruvida detta utgör en analog tillämpning av regeln eller ryms inom ramen för regelns betydelseområde framhålls inte av Palmér och Savin.

En annan regel som innehåller räntetermen är 5:12 KonkL. Bestämmelsen hanterar den situationen att en fordran som inte löper med ränta får göras gällande i en konkurs trots att den ännu inte har förfallit till betalning.[899] I så fall ska en nuvärdesberäkning göras av fordringens belopp efter 5 % årlig ränta fram till en tidpunkt som bland annat ankommer på om fordringen utgår med förmånsrätt eller inte. Bestämmelsen har påståtts vila på antagandet att kapitalbeloppet har bestämts på ett sådant sätt att det inkluderar en gottgörelse för att någon ränta inte utfästs.[900] Utifrån detta antagande hade räntefria fordringar som ännu inte förfallit till betalning gynnats framför andra fordringar om inte 5:12 KonkL hade funnits.[901] På motsvarande sätt verkar underkursen på en nollkupongobligation därför utgöra en räntekompensation enligt denna regel. Rent språkligt innebär dock 5:12 KonkL att underkursen inte utgör ränta, utan att den ska hanteras *på samma sätt som* ränta.

I 71 § KöpL görs hänvisningar till RänteL ifråga om ränta på en säljares fordran som inte betalas i tid. Vidare görs en åtskillnad mellan avkastning,

---

[896] Prop. 1986/87:90, om ny konkurslag, s. 231 ff., särskilt s. 232. Se också prop. 1975:102 med förslag till räntelag m.m., s. 144.
[897] Walin, Om företagshypotek, 1995, s. 161. Se också Hagberg och Carlsson, JT, 1999/2000, s. 538 ff.
[898] Palmér och Savin, Konkurslagen - En kommentar, www.nj.se/juno, hämtad den 7 januari 2020, kommentar till 5:11-12 KonkL.
[899] Det framgår av 5:1 2 st. KonkL att en fordran får göras gällande i en konkurs även om den inte förfallit till betalning.
[900] Mellqvist och Welamson, Konkurs - och annan insolvensrätt, 2017, s. 218, Palmér och Savin, www.nj.se/juno, hämtad den 7 januari 2020, kommentar till 5:11-12 KonkL.
[901] Jfr Welamson, Konkursrätt, 1961, s. 455 som uttrycker att förmånen består i att borgenären kan göra fordringen räntebärande tidigare än vad som förutsatts.

utdelning och ränta i 79-81 §§ KöpL. Reglerna hanterar vem av en köpare och säljare som har bäst rätt till dessa anspråk vid överlåtelse av den underliggande tillgången. Ränta framstår alltså som något annat än, eller åtminstone som en precisering av, det som utgör avkastning. Någon utveckling görs dock inte av vad som menas med ränta i vare sig lagstiftningen eller i reglernas förarbeten.[902] KKöpL innehåller bestämmelser om ränta i 43 och 44 §§. Innebörden av ränta utvecklas dock inte närmare, vare sig i lagstiftningen eller i lagmotiven.[903]

KkrL innehåller flera bestämmelser om ränta, varav de flesta handlar om kreditgivarens informationsplikt.[904] I 2 § förekommer ett flertal legaldefinitioner. Bland annat förklaras effektiv ränta som kreditkostnaden angiven som en årlig ränta på kreditbeloppet. I sin tur förklaras kreditkostnad som det sammanlagda beloppet av räntor, avgifter och andra kostnader som konsumenten ska betala med anledning av krediten, inklusive kostnader för värdering om än med undantag för notariatsavgifter. Regleringen bygger på Konsumentkreditdirektivet,[905] vilket innehåller liknande förklaringar.[906] I direktivet förklaras vidare kreditränta som ”en procentuell fast eller rörlig räntesats som på årlig basis tillämpas på det utnyttjade kreditbeloppet”.[907] KkrL:s definition av kreditränta är inte identisk, men liknande: ”räntekostnaden per år för den vid varje tid obetalda delen av skulden angiven som en ränta”. Vid en läsning av dessa definitioner tillsammans framstår kreditränta som ett snävare begrepp än kreditkostnad och effektiv ränta. I det så kallade standardiserade EU-faktabladet, vilket näringsidkare ska lämna till konsumenter vid

[902] Prop. 1988/89:76, om ny köplag, s. 216 f. På motsvarande sätt förhåller det sig med 51, 64 § KöpL. Jfr Herre och Ramberg, Köplagen – En kommentar, www.nj.se/juno, hämtad den 10 februari 2020, kommentar till 79-81 §§.
[903] Prop. 1989/90:89, om ny konsumentköplag, s. 160 f. Inte heller utvecklas det närmare i Herre och Ramberg, Konsumentköplagen – En kommentar, www.nj.se/juno, hämtad den 7 januari 2020, kommentar till 43-44 §§.
[904] Se framförallt 6 a § 2 st. 5 p., 8 § 1 st. 6 p., 14 § 2 st. 5p., 16 § KkrL.
[905] Europaparlamentets och rådets direktiv 2008/48/EG av den 23 april 2008 om konsumentkreditavtal och om upphörande av rådets direktiv 87/102/EEG.
[906] Se art. 3 i) och art. 3 g) konsumentkreditdirektivet. Vissa nyansskillnader finns i den svenska motsvarigheten.
[907] Se konsumentkreditdirektivet art. 3 j. Den svenska motsvarigheten är inte fullt lika specifik utan talar endast om ”räntekostnaden per år för den vid varje tid obetalda delen av skulden angiven som en ränta.”

förmedling av bostadskrediter,[908] ska uppgift lämnas om ”ränta”, med vilket menas just krediträntan.[909] När det i 24 § KkrL bara talas om ”ränta” är det enligt förarbetena likaså krediträntan som avses.[910]

Jag har inte, med nollkupongobligationen i åtanke, uppmärksammat några HD-avgöranden till ledning för vad som menas med ränta. Utöver de litteraturuttalanden som det hänvisas till ovan har jag uppmärksammat att Tiberg beskrivit ränta dels som avkastningen av ett penningbelopp eller kostnaden för ett lån, dels som en påföljd vid försenad betalning.[911] Detta ger dock inte något bestämt svar på hur just underkursen på en nollkupongobligation ska behandlas.

Termen ”ränta” förekommer alltså på en rad håll i de civilrättsliga rättskällorna. När termen uppträder som en rättsföljd framstår det inte som en relevant fråga huruvida underkursen på en nollkupongobligation ska anses som ränta eller inte. Däremot kan denna kvalificeringsfråga vara relevant då termen uppträder som ett rekvisit. I dessa fall har termen preciserats i viss utsträckning i de civilrättsliga rättskällorna, men inte uttryckligen i förhållande till underkursen på en nollkupongobligation.

3.3.3.3 Analys av vilken ledning civilrätten ger för den skatterättsliga frågeställningen

När termen ”ränta” uppträder som en rättsföljd i de civilrättsliga normer som jag behandlar ovan framstår det som sagt inte som en relevant civilrättslig fråga huruvida underkursen på en nollkupongobligation ska anses som ränta eller inte. Denna kvalificeringsfråga är med andra ord inte civilrättslig i dessa fall.

När termen ”ränta” istället uppträder som ett rekvisit i civilrätten framgår det inte klart huruvida underkursen på en nollkupongobligation är att anse som ränta eller inte. Det kan inte heller med säkerhet konstateras

[908] Se 9 a § KkrL och Förordning (2016:1034) om standardiserat EU-faktablad och beräkning av effektiv ränta vid bostadskrediter.
[909] Se bilaga II, del B, p. 1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/17/EU av den 4 februari 2014 om konsumentkreditavtal som avser bostadsfastighet och om ändring av direktiven 2008/48/EG och 2013/36/EU och förordning (EU) nr. 1093/2010.
[910] Se prop. 2009/10:242, Ny konsumentkreditlag, s. 110. Det kan nämnas att 24 § KkrL handlar om att konsumenten vid utövande av sin ångerrätt är skyldig att återbetala upplupen ränta.
[911] Tiberg, Fordringsrätt, 1996, s. 45.

huruvida denna kvalificeringsfråga är civilrättsligt oklar eller om den är civilrättsligt irrelevant. Frågan är då om en domare i en förvaltningsdomstol vid den skatterättsliga bedömningen ska försöka göra en tolkning av civilrätten eller om denne ska utgå ifrån att civilrätten inte tillhandahåller något räntebegrepp i detta avseende. Detta är en av de sju faktorer som utmanar behandlingen av civilrättsliga begrepp såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen.[912] Till följd av denna faktor är det nämligen oklart huruvida det över huvud taget finns ett civilrättsligt räntebegrepp till ledning för den aktuella skattefrågan eller inte.

Flera civilrättsliga regler kan emellertid tolkas på ett sätt som indikerar att termen ”ränta” har en snäv innebörd i civilrätten. Till att börja med framgår det av 5:12 KonkL att en nuvärdesberäkning ska göras på konkursfordringar som löper *utan ränta*. Nuvärdesberäkningen ska göras efter en tänkt räntesats på 5 %. Det skulle kunna hävdas att regeln har införts *just eftersom* termen ”ränta” har en snäv innebörd i civilrätten och sålunda inte innefattar underkursen på en nollkupongobligation. 5:12 KonkL skulle alltså kunna tas till intäkt för att underkursen på en nollkupongobligation *inte* utgör ränta, men att den däremot ska hanteras *som om* den hade löpt med ränta. Förarbetena till 7 § RänteL indikerar likaså att underkursen på en nollkupongobligation inte ska anses som ränta. Vidare behandlas även räntetermen i snäv bemärkelse i konsumentkreditregleringen. Dessa rättsnormer är konstitutiva eftersom de preciserar vad ”ränta” är. Sålunda ger de upphov till institutionella fakta. Dessa preciseringar av termen ”ränta” talar dock mot HFD:s slutsats att jämställa underkursen med ränta i de mål som jag behandlar ovan.[913]

Mot bakgrund av detta kan frågas om det inte finns ett civilrättsligt räntebegrepp som har förbisetts i den skatterättsliga litteraturen (och till synes också av HFD i RÅ 1994 ref. 19 och RÅ 1997 ref. 44). Det ska emellertid noteras att det i den skatterättsliga litteraturen framförallt påpekas att det inte finns någon civilrättslig *legaldefinition* av termen ”ränta”. Detta är förvisso korrekt, men frågan inställer sig om detta ska förstås som att det krävs en legaldefinition för att det ska anses föreligga ett ”civilrättsligt begrepp”. Att det skulle krävas en legaldefinition för att det ska röra sig om ett civilrättsligt begrepp är svårt att förena med det

[912] Se avsnitt 1.3.3 och 1.3.4, faktor nr. 2-3.
[913] RÅ 1994 ref. 19 och RÅ 1997 ref. 44. Se avsnitt 3.3.3.1.

förhållandet att ”gåva” behandlas som ett civilrättsligt begrepp i den skatterättsliga litteraturen, trots att någon civilrättslig legaldefinition inte heller står att finna av denna term.[914]

Vad som möjligen skulle kunna anföras till stöd för att underkursen är att se som ränta i civilrätten är Palmérs och Savins kommentar till 5:11 KonkL. Enligt deras mening är denna regel även tillämplig på index-relaterade fordringar. Detta gäller dock bara indexstegring som sker efter konkursutbrottet. En nollkupongobligation löses istället in till ett nominellt belopp som har fastställts i samband med utfärdandet av obligationen.

Det framgår inte heller huruvida Palmérs och Savins kommentar bygger på en direkt eller analog tillämpning av 5:11 KonkL. Detta är inte helt nödvändigt att konstatera i civilrätten, vilket gör det svårt att fastställa räntetermens civilrättsliga betydelseområde. Om det rör sig om en analogi, och analogislut anses innebära att ett civilrättsligt begrepp tillämpas utanför sitt betydelseområde, skulle Palmérs och Savins kommentar kunna tas till intäkt för att underkursen på en nollkupongobligation inte innefattas i det civilrättsliga räntebegreppet. Om deras kommentar däremot anses bygga på en direkt tillämpning skulle deras kommentar istället kunna tas till intäkt för att underkursen på en nollkupongobligation anses som ränta i civilrätten. Det skulle även kunna argumenteras för att analogislutet innebär att underkursen hanteras på samma sätt som ränta i civilrätten, varför ett jämställande av underkursen med ränta i skatterätten skulle vara att följa civilrätten. Hur analogislut ska hanteras vid fast-ställandet av civilrättsliga begrepps betydelseområde är en annan av de sju faktorer som problematiserar behandlingen av civilrättsliga begrepp såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen.[915]

Vidare kan noteras att indexrelaterade fordringar, till skillnad från Palmérs och Savins läsning av 5:11 KonkL, inte omfattas av termen ”ränta” enligt förarbetena till 7 § RänteL. Alltså verkar termen ”ränta” av-gränsas på olika sätt i olika civilrättsliga sammanhang. Frågan om huruvida

[914] Skillnaden mellan behandlingen av ränta respektive gåva i den skatterättsliga litteraturen skulle kunna bero på att den skatterättsliga litteraturen i stor utsträckning har använt sig av civilrättslig doktrin för att utveckla civilrättens innehåll, samt att räntebegreppet inte har underkastats någon sådan studie som gåvobegreppet har i den civilrättsliga doktrinen. Se om gåvobegreppet nedan i avsnitt 3.3.4.
[915] Se avsnitt 1.3.6 (faktor nr. 5).

indexrelaterade fordringar utgör eller inte utgör ränta i civilrättslig mening kan därför besvaras på diametralt olika sätt beroende på vilken del av civilrätten man ser till. Det civilrättsliga räntebegreppet är därför inte en entitet att förhålla sig till vid beskattningen. Att en term uppfattas på ett kontextuellt sätt i civilrätten är ytterligare en av de faktorer som problematiserar behandlingen av civilrättsliga begrepp såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen.[916]

En annan faktor som gör sig gällande i detta sammanhang är att civilrättsliga lagregler avseende ränta kan läsas på olika sätt. Ovan angav jag att 5:12 KonkL skulle kunna läsas på det sättet att underkursen på en nollkupongobligation inte anses utgöra ränta, utan att nollkupongobligationen ska hanteras *som om* den löpte med ränta. Enligt en alternativ läsning skulle större vikt istället kunna läggas vid att nollkupongobligationer *just hanteras som* räntebärande fordringar. Sett till effekterna hanteras alltså underkursen som ränta i civilrätten. Det är inte fråga om att innehållet i 5:12 KonkL är oklart och kan tolkas på olika sätt, utan om att regeln kan läsas på ett antingen mer formellt eller ett mer materiellt sätt vid fastställandet av det civilrättsliga räntebegreppets betydelseområde enligt denna regel. Att civilrättsliga lagregler kan läsas på både ett formellt och ett materiellt sätt ger uttryck för ytterligare en av de faktorer som försvårar behandlingen av civilrättsliga begrepp såsom yttre entiteter. Beroende på vilken läsning en person gör är det nämligen möjligt att nå diametralt motsatta slutsatser avseende det civilrättsliga räntebegreppets betydelseområde.[917]

De faktorer som jag visar på i detta avsnitt får till konsekvens att det inte kan beläggas huruvida underkursen på en nollkupongobligation utgör ränta eller inte i civilrätten. Det enda som möjligen kan beläggas är att vissa civilrättsliga regler, som enligt sin ordalydelse gäller för ”ränta”, skulle kunna vara tillämpliga på en nollkupongobligation utställd till underkurs.

Det kan emellertid noteras att i RÅ 1994 ref. 19 inhämtade SRN ett yttrande från bland annat Bokföringsnämnden. I detta yttrande framhölls att det måste anses utgöra god redovisningssed att periodisera underkursen på en nollkupongobligation till de perioder då innehavaren i realiteten intjänat en ränteintäkt. Periodiseringen skulle därför göras så att

[916] Se avsnitt 1.3.5 (faktor nr. 4).
[917] Se avsnitt 1.3.7 (faktor nr. 6).

en konstant förräntning på innehavet erhålls under löptiden. SRN instämde i denna bedömning och HFD fastställde SRN:s förhandsbesked. Om det civilrättsliga skulle ramas in som redovisningsrätt (och ingenting annat än redovisningsrätt), samt Bokföringsnämndens yttrande antas vara auktoritativt för redovisningsrättens innehåll, kan det konstateras att RÅ 1994 ref. 19 vilar på civilrätten. I den skatterättsliga litteraturen begränsas emellertid inte det civilrättsliga till redovisningsrätt.[918] Inte heller ses Bokföringsnämndens yttranden såsom en auktoritativ källa för redovisningsrättens innehåll. Ett sådant synsätt har nämligen påståtts strida mot maktfördelningsregleringen i RF.[919] Svårigheten kring hur redovisningsregleringen ska hanteras ger också uttryck för en av de faktorer som försvårar behandlingen av det civilrättsliga såsom något yttre i förhållande till beskattningen, nämligen vilka de civilrättsliga rättskällorna är.[920]

Sammanfattningsvis kan följande framhållas. Det förekommer bestämningar av termen ”ränta” i flera civilrättsliga rättskällor som inte verkar ha uppmärksammats i de skatterättsliga litteraturuttalanden som jag återger ovan. Dessa bestämningar skulle kunna läsas på ett sådant sätt att de tas till intäkt för att underkursen inte utgör ränta i civilrätten. På grundval av detta inställer sig frågan om inte ränta utgör ett civilrättsligt begrep som har förbisetts i den skatterättsliga litteraturen och som HFD har avvikit ifrån i RÅ 1994 ref. 19 och RÅ 1997 ref. 44. Som jag visar ovan i avsnittet bidrar emellertid flera faktorer till att det civilrättsliga kan förstås på diametralt olika sätt och att nämnda avgöranden både kan anses avvika ifrån och följa den civilrättsliga innebörden av termen ränta. Vilka av de sju faktorerna är det då som gör sig gällande i detta sammanhang? En faktor är vilka de civilrättsliga rättskällorna är. En annan faktor består i att det är oklart huruvida det över huvud taget är civilrättsligt relevant att fråga sig om underkursen på en nollkupongobligation ska anses som ränta. En tredje faktor är hur civilrättsliga analogier ska hanteras vid fastställandet av en terms civilrättsliga betydelseområde. En fjärde faktor är att räntetermen ges olika innehåll i olika civilrättsliga sammanhang. En

[918] Se avsnitt 2.4.
[919] Se bland annat Hultqvist, SvSkT, 2009, s. 250 ff. och Bjuvberg, Är Finansinspektionens föreskriftsmakt grundlagsenlig?, i Regeringsformen 40 år 1974-2014, 2014, s. 187 ff.
[920] Se avsnitt 1.3.2 (faktor nr. 7).

femte faktor är att civilrättsliga lagregler som innehåller räntetermen kan läsas antingen formellt eller materiellt. Ett ställningstagande till huruvida HFD har följt eller avvikit från civilrätten i ovannämnda mål kräver att dessa faktorer hanteras på ett visst sätt. Det finns emellertid inget korrekt svar på hur dessa faktorer ska hanteras. Av detta följer att det civilrättsliga inte bara är något yttre i förhållande till skatterätten, utan något som produceras i skatterätten.

3.3.4 Gåva

3.3.4.1 Den skatterättsliga betydelsen av att fastställa vad en gåva är

3.3.4.1.1 Inledning

Uttrycket ”gåva” förekommer på en rad håll i IL.[921] Bland de mest framträdande reglerna märks den generella regeln om skattefrihet för gåvor i 8:2 IL, avdragsförbudet för gåvor i 9:2 IL samt regeln om kontinuitet vid gåvor i 44:21 IL.

Såvitt gäller den skatterättsliga litteraturen verkar gåva i allmänhet betraktas som ett civilrättsligt begrepp.[922] Det är emellertid välkänt att gåvotermen inte har någon enhetlig innebörd i civilrätten, utan ges olika innebörd i olika civilrättsliga sammanhang.[923] Detta antyder att innebörden av termen ”gåva” inte är systemberoende i civilrätten. Samtidigt har det dock framförts i den skatterättsliga litteraturen att de olika gåvobegreppen har vissa gemensamma drag som bildar en yttre ram för vad som ska anses utgöra en gåva även i skatterätten.[924] Detta gemensamma

[921] Närmare bestämt i 43 stycken paragrafer: 2:11, 7:7, 8:2, 9:2, 11:14, 19:9, 19:18, 19:29, 20:7, 20:12, 20:24, 20:28, 20a:6, 21:16, 21:39, 21:41, 26:1, 26:9, 26:11, 26:14, 27:12, 30:12a, 33:7a, 33:8, 33:14, 33:15, 33:20, 34:7, 34:8, 34:18, 33:7a, 43:22, 44:21, 44:22c, 44:36, 47:11, 49:25, 50:2, 54:2, 57:7b, 57:11, 57:14 och 57:23a.

[922] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 142 ff. Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, 1997, s. 171, Silfverberg, SN, 2005, s. 497, Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 600, Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman, Generationsskiften och blandade fång - en praktisk handledning, 2016, s. 21 och 28 ff.

[923] Hagstedt, 1972, s. 49, Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 79, Sund, Generationsskifte av små och medelstora familjeägda aktiebolag - en studie i ekonomisk familjerätt, associations- och skatterätt samt rättsekonomi, 2001, s. 262, Bjuvberg, SN, 2007, s. 107, Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman, 2016, s. 28.

[924] Se avsnitt 2.4.3.

kärninnehåll ramas då in som en entitet att förhålla sig till vid beskattningen. Vilka de gemensamma dragen är har dock formulerats på lite olika sätt. Enligt Hagstedt består de gemensamma dragen i förmögenhetsöverföring och gåvoavsikt.[925] Bergström framförde att det måste röra sig om en frivillig förmögenhetsöverföring som är medveten från båda parternas sida.[926] Flera litteraturuttalanden har på senare tid påpekat att det krävs en frivillig förmögenhetsöverföring med gåvoavsikt.[927]

Som jag ser det aktualiseras framförallt två problem när det gäller gåvobegreppets tillämpning i skatterätten. Det ena handlar om remuneratorisk ersättning och det andra om blandade fång. Dessa två problem adresserar jag i det följande.

3.3.4.1.2 Remuneratorisk ersättning i skatterätten

Anta att person A på ideell basis har tagit hand om person B under längre tid. Som tack för denna insats vill B överlämna en TV till A. Detta brukar kallas för remuneratorisk ersättning, med vilket förstås att skälig ersättning lämnas för tidigare utfört arbete.[928] Enligt 11:1 IL är ersättning på grund av tjänst skattepliktig, men enligt 8:2 IL är en gåva skattefri. Såvitt gäller denna remuneratoriska ersättning är frågan hur gränsen ska dras mellan skattepliktig inkomst av tjänst enligt 11:1 IL och skattefri gåva enligt 9:2 IL.[929] Frågan har behandlats i flera avgöranden från HFD.[930]

I RÅ 1980 1:44 hade en anställd fått en antik byrå av förhållandevis högt värde från sin arbetsgivare. Med anledning av den anställdes anställningstid och insatser uttalade HFD att vederbörande hade en särskild ställning i bolaget och att överlämnandet av byrån därför utgjorde

---

[925] Hagstedt, 1972, s. 49.
[926] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 78, 166, 275.
[927] Silfverberg, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv, 1992, s. 14, Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, 1997, s. 171, Sund, 2001, s. 76 och 261, Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman, 2016, s. 21 f. och 34.
[928] Hellner, Hager och Persson, Speciell avtalsrätt II - kontraktsrätt. H. 2, Allmänna ämnen, 2010, s. 274.
[929] Notera att jag avser andra situationer än då en jul-, jubileums- eller minnesgåva lämnas till en anställd enligt 11:14 1 st. 3 p. IL.
[930] Jag gör inte anspråk på någon heltäckande genomgång nedan. Exempel på rättsfall som inte behandlas, men som kanske hade kunnat vara av intresse är RÅ 1967 ref. 46, RÅ 2003 ref. 85 och HFD 2012 ref. 51.

en naturlig hedersbevisning. Av denna anledning ansåg HFD att det rörde sig om en gåva och inte om en löneförmån.[931]

Däremot beskattades en styrelseledamot för en inkomst av tjänst när denne på sin 70-årsdag mottog en gåva om 2 000 kr från sin uppdragsgivare i RÅ 1980 1:61. HFD uttalade att enligt stadgad praxis anses en penninggåva från en arbetsgivare till en arbetstagare utgöra inkomst av tjänst om gåvan bottnar i anställningsförhållandet. Motsvarande skulle även gälla vid uppdragsförhållanden.[932]

I RÅ 1989 ref. 21 upprepade HFD att enligt stadgad praxis ska en penninggåva från en arbetsgivare till en anställd anses som en skattepliktig tjänsteinkomst om gåvan bottnar i anställningsförhållandet. Nära familjegemenskap kan emellertid vara en sådan omständighet som medför att gåvan inte ska anses ha sin grund i anställningsförhållandet. Så var fallet i detta mål då den anställde var son till arbetsgivaren och då arbetsgivaren enligt obestridd uppgift hade gett motsvarande gåva till sin andra son trots att denne inte varit anställd. Även utan familjeband kan emellertid den personliga relationen mellan arbetsgivaren och den anställde vara sådan att gåvan inte ska anses ha sin grund i anställningen (RÅ 1998 not 91).

Det kan också finnas helt andra omständigheter som medför att gåvan inte ska anses bottna i anställningsförhållandet. I RÅ 2001 ref. 10 ansågs en gåva av samtliga aktier till en anställd i bolaget inte utgöra skattepliktig tjänsteinkomst. Syftet med gåvan antogs vara att företaget skulle kunna fortleva efter gåvogivarens frånfälle och inte att belöna gåvomottagaren för dennes arbetsprestationer. Enligt HFD företog gåvan stora likheter med ett testamentariskt förordnande. I HFD 2016 ref. 69 betraktades det inte heller som en skattepliktig tjänsteinkomst när en aktiepost mottogs av bolagets VD, som även var son till överlåtarna. Även syskonen till VD:n skulle erhålla aktieposter, om än inte lika stora. Förfarandet var del i ett planerat generationsskifte.

Frågan var dessutom uppe till bedömning i HFD 2017 ref. 38 I-III. I det första målet framhöll HFD att en samlad bedömning måste göras av

---

[931] För arbetsgivaren borde en konsekvens av detta bli att gåvan uttagsbeskattas enligt 22 kap IL utan möjlighet att kvitta denna intäkt mot en lika stor lönekostnad.

[932] I andra rättsfall har tjänstebeskattning dessutom skett även om det inte är den nuvarande arbetsgivaren som själv överlämnat ersättningen. Se RÅ 1983 1:73 om utbetalning av penningbelopp från ett företag i intressegemenskap med arbetsgivaren, samt RÅ 1997 ref. 1 om utbetalning från den tidigare majoritetsägaren i en koncern.

omständigheterna i det enskilda fallet. Det hade uppgetts i målet att en aktieägare skulle överlåta en stor aktiepost till en anställd som förvisso inte var någon släkting, men som aktieägaren utvecklat en nära vänskapsrelation med. Den anställde hade förvisso marknadsmässig lön, men enligt HFD var inte detta något som i sig skulle föranleda att det rörde sig om en gåva. Inte heller ingick överlåtelsen i ett planerat generationsskifte eftersom aktieägaren tills vidare avsåg att arbeta vidare i företaget. Sammantaget rörde det sig därför om en skattepliktig tjänsteinkomst. Utfallet blev annorlunda i mål II då aktieägaren och den anställde varit gamla barndomsvänner, då värdet på de aktier som skulle överlåtas var mycket stort och då den anställde redan hade en marknadsmässig lön. Likaså ansåg HFD att det rörde sig om en gåva i mål III. I målet figurerade två separerade sambor med ett gemensamt barn. Samborna drev gemensamt en verksamhet, men på grund av den enes skulder hos Kronofogdemyndigheten hade denne inte kunnat gå in som delägare. Avsikten var nu att den andre skulle överlåta hälften av aktierna i bolaget för att komma till rätta med detta. Enligt HFD handlade det om att formalisera ett ägande som i realiteten redan förelegat, varför överlåtelsen skulle anses utgöra en gåva.

Det ska noteras att HFD inte i något av dessa avgöranden har nämnt något om förhållandet till civilrätten. Ingen hänvisning har gjorts till HD-praxis och utöver en hänvisning till Bengtsson, SvJT, 1962 i RÅ 1989 ref. 21 har inte heller någon hänvisning gjorts till civilrättslig litteratur.

Sammanfattningsvis finns det en omfattande praxis som angår frågan om huruvida remuneratorisk ersättning ska betraktas som löneinkomst eller som gåva. HFD har i de fall som jag undersökt prövat sambandet mellan överlämnandet och anställningen. Nära personliga förhållanden eller ett syfte att underlätta generationsskifte är omständigheter som medfört att överlämnandet inte ansetts bottna i anställningsförhållandet.

3.3.4.1.3 Blandade fång i skatterätten

När det istället gäller blandade fång är frågan framförallt om överlåtelsen ska utgöra en skattepliktig kapitalvinst (41:2 och 44:3 IL) eller om

kontinuitetsprincipen (44:21 IL) ska inträda. Även denna fråga har prövats i flera HFD-avgöranden.[933]

För fastigheter har huvudsaklighetsprincipen tillämpats, vilket innebär att transaktionen i sin helhet behandlas som köp om vederlaget för fastigheten överstiger dess taxeringsvärde. Om vederlaget understiger taxeringsvärdet kan transaktionen däremot betraktas som en gåva (RÅ 1969 ref. 32, RÅ 1981 1:29). Vissa ytterligare kriterier behöver emellertid vara uppfyllda. I RÅ 1993 ref. 43 I framförde HFD att prövningen av om en transaktion utgör en gåva eller ett köp ska göras utifrån fyra kriterier. För det första måste det ske en förmögenhetsöverföring så att mottagaren berikas. För det andra måste givarens förmögenhet minska. För det tredje måste överföringen vara frivillig och för det fjärde måste gåvoavsikt finnas. I målet ansågs en överlåtelse av fastigheter som genomfördes av två personer till ett helägt dotterbolag inte medföra en förmögenhetsminskning för överlåtarna eftersom värdet på deras aktieinnehav steg med ett belopp som motsvarade fastigheternas värde.[934] Enligt HFD hade utfallet inte heller blivit annorlunda om överlåtarnas makar och barn hade ägt 7 % av aktierna i det förvärvande bolaget. Av RÅ 1993 ref. 43 II framgår vidare att det inte heller var tillräckligt att barnen till överlåtaren ägde 20 % i det förvärvande aktiebolaget. Däremot ansågs gåvomomentet tillräckligt framträdande i RÅ 2001 ref. 2 då närstående ägde 40 % av det förvärvande aktiebolaget.

Med hänsyn till den utveckling som därefter skedde på stämpelskatteområdet kom det dock att sättas ifråga i vilken utsträckning det var möjligt att skatterättsligt lämna en gåva till ett aktiebolag över huvud taget. NJA 2013 s. 886 handlade om huruvida stämpelskatt skulle utgå på ett förvärv av en fastighet som skett mot 68,8 % av dess taxeringsvärde. Förvärvaren var ett bolag där närstående till överlåtaren ägde 48,5 % av andelarna. Enligt 4 § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter är köp och tillskott till ett aktiebolag stämpelskattepliktiga. Ett blandat fång där vederlaget uppgår till minst 85 % av fastighetens värde (oftast taxeringsvärdet) är enligt 5 § stämpelskattepliktigt.[935] HD angav i domen att ett skäl till att gåvor inte belastats med stämpelskatt torde vara att

[933] Jag gör inte anspråk på att presentera någon heltäckande kartläggning.
[934] Jfr HFD 2013 not 40.
[935] Se om egendomens värde 9-11 och 14 §§ stämpelskattelagen.

sådana transaktioner tidigare var föremål för gåvoskatt.[936] Eftersom gåvoskatten emellertid avskaffats fanns det enligt HD inte längre något intresse av ett enhetligt gåvobegrepp för gåvo- och stämpelskatten. Det anfördes också att ”gåva” allmänt inte behöver betraktas som något enhetligt begrepp, utan kan definieras på olika sätt i olika sammanhang. Vad som anses vara en gåva i ett visst skattesammanhang behöver inte vara det i ett annat skattesammanhang, eller i en civilrättslig kontext.[937] Enligt HD bör vidare gåvoavsikten rikta sig mot det förvärvande aktiebolaget. När förvärvaren utgör ett aktiebolag är utgångspunkten emellertid att gåvoavsikt saknas.[938] I målet var syftet med transaktionen att underlätta ett generationsskifte, vilket enligt HD inte innebar att det förelåg någon gåvoavsikt gentemot aktiebolaget.[939] Såvitt gäller kapitalvinstbeskattningen bekräftade emellertid HFD i HFD 2015 ref 48 att gåvoavsikten i allmänhet inte förhindras av att mottagaren är ett aktiebolag. Vid inkomstbeskattningen har därför inte gåvoskattens avskaffande påverkat utrymmet för att inkomstskatterättsligt lämna en gåva till ett aktiebolag.

NJA-fallet från 2013 föregicks av NJA 2008 s. 1129. I detta mål framhöll HD att den omständigheten att stämpelskatt schablonmässigt utgår så snart vederlaget uppgår till 85 % av taxeringsvärdet inte motsatsvis ska förstås så att förvärvet är stämpelskattefritt så snart det understiger 85 %. Bedömningen av om det är fråga om en gåva eller stämpelskattepliktigt förvärv måste göras med hänsyn till samtliga omständigheter. För att det ska vara fråga om en gåva krävs enligt HD en frivillig förmögenhetsöverföring där syftet är att gynna den mottagande parten. I målet ansågs gåvoavsikt saknas då gåvan, som skedde från ett moderbolag till ett dotterbolag, genomfördes av affärsmässiga skäl. Dessutom ansågs gåvoavsikt saknas då moderbolagets samtliga tillgångar inte minskade i värde. Värdet på dotterbolagsaktierna steg nämligen med ett belopp som motsvarade fastighetens värde.[940]

---

[936] NJA 2013 s. 886 p. 3.
[937] NJA 2013 s. 886 p. 10.
[938] NJA 2013 s. 886 p. 12-13.
[939] NJA 2013 s. 886 p. 14.
[940] I tidigare rättspraxis på stämpelskatteområdet framhölls att en överlåtelse där vederlaget understiger 85 % av fastighetens värde ska anses utgöra en gåva om inte omständigheterna föranleder annat, se NJA 1970 s. 469 och NJA 1984 s. 205. Även enligt dessa rättsfall tycks

HFD:s inkomstskattepraxis föranledde en lagändring i 8:2 2 st. IL, enligt vilken en fastighet ska anses avyttrad om överlåtelsen sker till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag och vederlaget för fastigheten överstiger dess skattemässiga värde (då det rör sig om en näringsfastighet) eller om vederlaget överstiger fastighetens omkostnadsbelopp (då det rör sig om en privatbostadsfastighet).[941] Motivet för regleringen var att motverka viss form av skatteplanering. Enligt tidigare gällande ordning kunde fysiska personer överlåta fastigheter till ett aktiebolag för ett pris som översteg det skattemässiga värdet, men understeg taxeringsvärdet för att på så sätt erhålla mellanskillnaden skattefritt.[942] Enligt den nuvarande regleringen ska det endast anses som en gåva om någon skattemässig vinst inte görs på fastigheten.

Slutligen ska också nämnas att ifråga om försäljning av aktier har istället delningsprincipen tillämpats (RÅ 1943 ref. 9).[943] Delningsprincipen innebär att överlåtelsen betraktas som onerös till den del som svarar mot vederlagets andel av marknadsvärdet och i övrigt som benefik. Delningsprincipen har även tillämpats på bostadsrätter i RÅ 1988 ref. 22.[944] I detta avgörande framhölls att praktiska överväganden torde ligga bakom huvudsaklighetsprincipen, medan delningsprincipen ger ett mer materiellt tillfredsställande resultat. Av denna anledning förordades delningsprincipen när det gäller bostadsrätter. HFD angav i RÅ 1983 Ba 14 att enligt dittillsvarande praxis har delningsprincipen tillämpats för annan egendom än fastigheter.

Sammanfattningsvis kan följande sägas om huruvida ett blandat fång ska betraktas som en gåva eller som en försäljning. För fastigheter har huvudsaklighetsprincipen tillämpats med innebörd att en överlåtelse som understiger taxeringsvärdet betraktas som en gåva och i andra fall betraktas som en försäljning. I viss mån skiljer sig dock tillämpningen åt vid stämpel- och inkomstbeskattningen. Sedan gåvoskattens avskaffande anses i allmänhet inte gåvoavsikt föreligga när förvärvaren är ett aktiebolag

---

det alltså ha funnits ett visst utrymme att betrakta en överlåtelse till pris under 85 % av fastighetsvärdet såsom onerös.

941 Anledningen till skrivningen ”till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag” är att handelsbolag som utgångspunkt inte jämställs med juridiska personer enligt 2:3 IL.

942 Prop. 2016/17:99, Vårändringsbudget för 2017, s. 30 ff.

943 Samma utfall i RÅ 2003 not 104.

944 Jfr även RÅ 2009 not 48.

i stämpelskatthänseende, men däremot i inkomstskattehänseende. Till följd av ändrad lagstiftning anses det emellertid inte längre som en gåva när förvärvaren är ett aktiebolag och försäljningen sker till ett pris som överstiger fastighetens skattemässiga värde eller omkostnadsbelopp. Slutligen ser istället delningsprincipen ut att tillämpas för lös egendom. Det har påstått i rättspraxis att huvudsaklighetsprincipen motiveras av praktiska skäl, medan delningsprincipen ger ett mer materiellt tillfredsställande resultat.

3.3.4.2 Gåva i civilrätten

3.3.4.2.1 Om gåvobegreppets gemensamma nämnare i civilrätten

Att gåvobegreppet skulle ha vissa gemensamma nämnare är inte något som endast har påstått i skatterättsliga rättskällor, utan även i civilrättsliga. Synsättet kan spåras hela vägen tillbaka till Elsa Eschelssons avhandling från 1897. Enligt henne bestod det rättsliga gåvobegreppet av (1) en rättshandling mellan två personer som lett till att (2) den enes förmögenhet ökat och (3) den andres minskat, (4) att den företagits frivilligt, (5) med givarens vilja om att något vederlag inte ska utgå, samt (6) med mottagarens kännedom om att förvärvet utgör en gåva.[945] Bengtsson har i något senare tid uttryckt att just frivillig förmögenhetsöverföring med gåvoavsikt utgör gemensamma nämnare för gåvobegreppen.[946] Emellertid framhåller han, istället för kravet på gåvoavsikt, att transaktionen måste vara medveten från båda parter.[947] HD har själv i NJA 2008 s. 1129 framhållit att det finns vissa allmänna kännetecknen för vad som utgör en gåva, nämligen: en frivillig förmögenhetsöverföring med gåvoavsikt.[948]

Det ska noteras att både Eschelsson och Bengtsson har påstått att någon exakt gräns inte kan fastställas för de civilrättsliga gåvobegreppen och att deras gemensamma nämnare snarare utgör hållpunkter än

[945] Eschelsson, Om begreppet gåfva enligt svensk rätt, 1897, s. 120.
[946] Bengtsson, SvJT, 1962, s. 694.
[947] A.a., s. 695. Se även s. 694 fotnot 24 om att givmildhet emellanåt har uppställts som ett ytterligare element i gåvobegreppet. Jfr även Persson, Om gåva och donation, 2002, s. 15 och Hellner, Hager och Persson, 2010, s. 270.
[948] Se också Silfverberg och Stenman, Generationsskiften och blandade fång, i Blandade fång - en vänbok till Magnus Carlsson, 2014, s. 360.

rekvisit.[949] Lindskog har framhållit motsvarande i ett tillägg till NJA 2008 s. 1129. Några yttre ramar uppställer i så fall inte de gemensamma nämnarna. Om de gemensamma nämnarna inte heller är gemensamma för de civilrättsliga gåvobegreppen står det klart att en hänvisning till dem endast utgör en hänvisning till vissa enskilda sakavgöranden där gåvotermen har avgränsats på ett visst sätt. Enligt Lennander är det emellertid tillämpningen, snarare än själva innebörden av de tre gemensamma nämnarna som skiljer sig åt.[950] Motsvarande har uttryckts av Bergström.[951] Silfverberg och Stenman talar i ett vänboksbidrag om de gemensamma nämnarna såsom ”rekvisit”.[952] Nedan visar jag emellertid att de gemensamma nämnarna får sin innebörd genom just tillämpningen.[953] De kan inte förstås enbart i kraft av sig själva. Inte heller tillhandahåller de några nödvändiga och tillräckliga villkor för gåvobegreppets avgränsande. Något allmänt civilrättsligt gåvobegrepp som konstitueras genom civilrätten såsom ett system finns därför inte.

3.3.4.2.2 Remuneratorisk ersättning i civilrätten

GåvoL innehåller inte någon definition av uttrycket ”gåva”. Uttrycket ”gåva” uppträder emellertid som rekvisit i lagen,[954] varför dess innebörd kan tänkas vara av civilrättslig relevans. I förarbetena framhålls att en remuneratorisk gåva inte ska anses utgöra någon gåva i de fall den motsvarar ett skäligt vederlag för utfört arbete enligt parternas mening och enligt gängse uppfattning. Remuneratoriska gåvor utmärks nämligen inte av samma frikostighet som rent benefika gåvor.[955] Den som utlovar en remuneratorisk gåva förtjänar alltså inte det skydd som GåvoL upp-

[949] Se bland annat Eschelsson, 1897, s. 1, Bengtsson, Särskilda avtalstyper 1- gåva, hyra av lös sak, lån, förvaring, entreprenadavtal, avtal om arbete på lös sak, sysslomansavtal och andra uppdrag, 1976, s. 22.
[950] Lennander, Gåvobegreppet m.m. - Något om innebörden och tillämpningen av en svårfångad rättsfigur, i Bertil Bengtsson 90 år, 2016, s. 270.
[951] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 81 ff.
[952] Silfverberg och Stenman, i Blandade fång - en vänbok till Magnus Carlsson, 2014, s. 360.
[953] Se avsnitt 3.3.4.3.2-3.3.4.3.4.
[954] Se framförallt 1 § GåvoL.
[955] SOU 1935:14, Lagberedningens förslag till lag om skuldebrev m.m., s. 134 f.

ställer.[956] Jag har inte uppmärksammat något HD-avgörande som behandlar GåvoL:ens tillämpning på remuneratoriska gåvor i ett obligationsrättsligt förhållande.[957] I litteraturen verkar i allmänhet dock inte några invändningar göras mot nämnda förarbetsuttalanden, åtminstone inte när det gäller just obligationsrättsliga förhållanden.[958]

Sakrättsligt har remuneratorisk ersättning varit uppe till bedömning i NJA 1940 s. 682. I detta avgörande ansågs en gåva av lös egendom som skulle kompensera gåvomottagarna för utfört arbete vinna sakrättsligt skydd redan genom avtalet. Enligt Bengtsson vilar avgörandet på formella grunder. Han framhåller att det bakomliggande resonemanget bestod i att LKL inte var tillämplig och att det inte heller ansågs röra sig om en gåva (något fullbordande ansågs därför inte krävas för att vinna sakrättsligt skydd enligt 1 § 2 st. GåvoL). Av denna anledning räckte det istället med avtalet.[959] Avgörandet har kritiserats i litteraturen.[960] Torgny Håstad har framfört att avgörandet är föråldrat.[961] Bengtsson har kritiserat avgörandet på grundval av att remuneratoriska gåvor är lika skadliga för borgenärskollektivet som vilka andra gåvor som helst.[962] Han har även framfört att remuneratoriska gåvor borde omfattas av återvinningsregeln för gåvor i 4:6 KonkL.[963] Anledningen till att gåva eventuellt skulle uppfattas på olika sätt i obligations- och sakrättsliga sammanhang är att olika syften gör sig gällande; i det förra fallet att skydda en frikostig löftesgivare (det krävs

[956] Ett skydd som framförallt innebär att muntliga utfästelser om gåvan i princip inte blir rättsligt bindande, se 1 § GåvoL. Olika motiv för denna reglering kan tänkas, men i allmänhet brukar framföras att visst skydd bör finnas mot förhastad eller oöverlagd frikostighet, se Bengtsson, Särskilda avtalstyper 1- gåva, hyra av lös sak, lån, förvaring, entreprenadavtal, avtal om arbete på lös sak, sysslomansavtal och andra uppdrag, 1976, s. 20 f., Hellner, Hager och Persson, 2010, s. 277.

[957] Flera rättsfall som avser tiden före GåvoL:ens ikraftträdande ger emellertid uttryck för att en utfästelse om skäligt vederlag för utförd tjänst varit rättsligt bindande, se NJA 1913 s. 494, NJA 1925 s. 488 och NJA 1939 s. 346.

[958] Nial, SvJT, 1937, s. 301, Bengtsson, SvJT, 1962, s. 702, Hellner, Hager och Persson, 2010, s. 274, Walin och Herre, www.nj.se/juno, hämtad den 10 februari 2020, del II avsnitt 2: Gåvolagen och dess huvudsakliga innehåll, Bengtsson, Gåvolagen och kontraktsrätten, i Festskrift till Torgny Håstad, 2010, s. 46. Jfr dock Karlgren, SvJT, 1953, s. 349.

[959] Bengtsson, SvJT, 1962, s. 704.

[960] Se till exempel Hessler, 1973, s. 476 f., Walin, Separationsrätt, 1975, s. 82 f., Walin och Herre, www.nj.se/juno, hämtad den 10 februari 2020, del II avsnitt 2: Gåvolagen och dess huvudsakliga innehåll.

[961] Håstad, Sakrätt avseende lös egendom, 2000, s. 247.

[962] Bengtsson, SvJT, 1962, s. 702 ff.

[963] A.a., s. 705.

nämligen mer för att ett benefikt löfte ska vara rättsligt bindande än vad som krävs för ett oneröst) och i det senare fallet att skydda en löftesgivares borgenärer.[964]

I NJA 1942 s. 609 bedömde HD att en remuneratorisk ersättning utgjorde en gåva enligt 7:4 ÄB, det vill säga en gåva som var att jämställa med ett testamente och som inkräktade på en bröstarvinges laglott. I målet förekom ett gåvobrev enligt vilket ett hembiträde skulle erhålla obligationer för 10 000 kr såsom skälig ersättning för hennes långvariga omvårdnad om givaren. Bengtsson har som förklaring till avgörandet framhållit att eftersom 7:4 ÄB gäller för testamentstagare som tidigare utfört tjänster åt testatorn borde den likaså gälla för remuneratoriska gåvor.[965]

Sammanfattningsvis framgår att i förhållande till remuneratorisk ersättning har gåvobegreppet avgränsats på olika sätt i olika civilrättsliga sammanhang. Exempelvis skulle ett och samma förfarande kunna komma att bedömas som en gåva enligt 7:4 ÄB, men inte enligt 1 § GåvoL. De nämnare som i rättslitteraturen har påstått vara gemensamma för de civilrättsliga gåvobegreppen (oftast anförs frivillig förmögenhetsöverföring och gåvoavsikt[966]) ger inte heller i sig något svar på vad som är huvudregel och vad som är undantag.

3.3.4.2.3 Blandade fång i civilrätten

Det har inte prövats av HD i vilken utsträckning en blandad överlåtelse utgör en gåva i obligationsrättslig mening enligt GåvoL. Bengtsson har emellertid uttryckt att det skulle strida mot GåvoL:ens syften att inte kunna tillämpa lagen på förhastade muntliga löften mot obetydliga vederlag.[967] Hellner, Hager och Persson har uttryckt att blandade fång i allmänhet borde betraktas som köp i obligationsrättsligt hänseende om än ett obetydligt vederlag kan sänka anspråken på överlåtarens prestation.[968]

---

[964] Bengtsson, Särskilda avtalstyper 1- gåva, hyra av lös sak, lån, förvaring, entreprenadavtal, avtal om arbete på lös sak, sysslomansavtal och andra uppdrag, 1976, s. 21. Se också Lennander, Gåvobegreppet m.m. - Något om innebörden och tillämpningen av en svårfångad rättsfigur, i Bertil Bengtsson 90 år, 2016, s. 269.

[965] Bengtsson, SvJT, 1962, s. 707.

[966] Se avsnitt 3.3.4.2.

[967] Bengtsson, SvJT, 1962, s. 698 f.

[968] Hellner, Hager och Persson, 2010, s. 275.

Gränsdragningen mellan onerösa och benefika fång blir särskilt relevant i sakrättsliga sammanhang. Den särskilda återvinningsregeln för gåvor i 4:6 KonkL gäller enligt sin uttryckliga lydelse även ”köp, byte eller annat avtal, om det med hänsyn till missförhållandet mellan utfästelserna på ömse sidor är uppenbart, att avtalet delvis har egenskap av gåva”.[969] Språkligt anger regeln att den tar sikte på avtal som ”delvis” har gåvokaraktär. Mottagaren ska då återlämna hela egendomen, men får ett massaanspråk på att återfå det utgivna vederlaget (4:14 KonkL).[970]

Sakrättsligt är gränsdragningen mellan onerösa och benefika fång också av relevans då ett överlåtelseförbud har uppställts av överlåtaren. Vid gåva har överlåtelseförbudet verkan mot tredje man, med innebörd att det inte kan utmätas eller tas i anspråk av överlåtarens konkursborgenärer (5:5 1 st. UB, 3:8 KonkL, NJA 1986 s. 16). Så är dock inte fallet när överlåtelseförbudet har uppställts i samband med en försäljning (NJA 1974 s. 376 och NJA 1993 s. 468).[971] Frågan är därför hur en blandad överlåtelse ska hanteras i denna kontext.

I NJA 1984 s. 673 hade en fastighet överlåtits till ett pris som något översteg taxeringsvärdet, men markant understeg det uppskattade marknadsvärdet. Försäljningslikviden uppgick till 40 000 kr, taxeringsvärdet för innevarande år till 35 000 kr och det uppskattade marknadsvärdet till 275 000 - 400 000 kr. Utifrån denna uppskattning motsvarade alltså försäljningslikviden som mest 15 % av fastighetens marknadsvärde. I avtalet hade det intagits en klausul om att de två förvärvarna hade förköpsrätt till varderas andel för det fall att någon skulle vilja sälja den i framtiden. Enligt rättspraxis är sådana klausuler ogiltiga vid försäljning av fastigheter,[972] men däremot inte vid gåva av fastigheter.[973] Frågan var därför om det blandade fånget var att betrakta såsom en försäljning eller gåva.

HD anförde att anledningen till att förköpsklausuler i allmänhet inte ansetts som giltiga ifråga om försäljning av fast egendom består i att de lägger band på ägarens handlingsfrihet och skapar osäkerhet i äganderätten. Utgångspunkten borde enligt HD:s mening därför vara att

[969] Se också Bengtsson, SvJT, 1962, s. 697.
[970] Se också Hägge, Insolvensrättslig tidskrift, 2016, s. 17.
[971] Håstad, Sakrätt avseende lös egendom, 2000, s. 450 f.
[972] NJA 1971 s. 516 och NJA 1974 s. 314.
[973] NJA 1981 s. 897.

utrymmet för förköpsklausuler inte utvidgas till att också gälla rättshandlingar av delvis benefik och delvis onerös karaktär. Att överlåtelsehandlingen rubricerats såsom köp, samt innehöll bestämmelser av det slag som enligt 4:10-27 JB gäller vid köp talade enligt HD med styrka för att parterna själva uppfattade överlåtelsen som ett köp. HD noterade förvisso att fastighetens marknadsvärde väsentligt översteg köpeskillingen enligt de värderingar som gjorts i efterhand. Köpeskillingen var dock något högre än taxeringsvärdet, vilket i sin tur i betydande mån översteg taxeringsvärdet från föregående år. Därför saknades belägg för att försäljningsårets taxeringsvärde var orimligt lågt. I sin tur fanns inte heller någon klar uppgift om värdedifferensen. Överlåtelsen betraktades därför som en försäljning, med konsekvens att förköpsklausulen ansågs vara ogiltig. I inledningen av sina domskäl verkar HD ställa sig skeptisk till huruvida blandade fång över huvud taget borde betraktas som gåvor i samband med bedömningen av en förköpsklausuls giltighet vid överlåtelse av fast egendom. Detta baseras på en uppfattning om syftet, eller funktionen med att sådana klausuler anses vara ogiltiga vid fastighetsköp. De fortsatta domskälen tyder emellertid på att förköpsklausuler inte undantagslöst måste vara ogiltiga vid blandade överlåtelser. I detta mål gav utredningen dock inte tillräckliga belägg för att värdedifferensen skulle vara så stor som påstods. Att köpeskillingen översteg taxeringsvärdet framhölls inte som en tillräcklig omständighet för att betrakta överlåtelsen som ett köp. I litteraturen har det uttalats att egendomens verkliga värde påtagligt måste överstiga det lämnade vederlaget för att det ska röra sig om en gåva i detta sammanhang.[974]

En annan sakrättslig regel av intresse är 5:5 UB. Denna regel uttrycker att utmätning inte får ske av egendom som enligt föreskrift i samband med gåva inte får överlåtas av gäldenären. Fråga har därför uppkommit i rättspraxis huruvida blandade överlåtelser ska betraktas som gåvor eller inte enligt denna regel. I NJA 1991 s. 376 uttalade HD att det rör sig om en gåva om egendomens verkliga värde uppgår till ett belopp som så påtagligt överstiger köpeskillingen att överlåtelsen totalt sett framstår som en klar gåvotransaktion. Avgörande är alltså inte hur köpeskillingen förhåller sig

[974] Hellner, Hager och Persson, 2010, s. 298, Persson, 2002, s. 34.

till taxeringsvärdet, om än taxeringsvärdet såklart kan vara en uppgift till ledning för att bedöma det verkliga värdet.

Frågan om hur 5:5 UB förhåller sig till blandade fång behandlades också i NJA 2010 s. 390. I detta rättsfall hade en fastighet överlåtits till ett belopp som understeg taxeringsvärdet. Det var vidare ostridigt att det vid gåvobrevets utfärdande fanns en muntlig överenskommelse om att något vederlag inte skulle utgå. Den muntliga överenskommelsen påverkade dock inte bedömningen av om det var fråga om en gåva eller inte eftersom muntliga överenskommelser är ogiltiga enligt 4:1 och 4:29 JB. Inte heller hade det någon betydelse att fordringen senare efterskänks av överlåtaren. Vare sig det faktum att vederlaget understeg taxeringsvärdet eller att det beräknades till 56 procent av fastighetens värde gjorde överlåtelsen till en så klar gåvotransaktion att det skulle röra sig om en gåva enligt 5:5 UB.

En annan regel som kräver en avvägning mellan onerösa och benefika fång är 7:2 1 st. 2p. ÄktB. Enligt denna regel utgör enskild egendom sådan egendom som ena maken fått i gåva av någon annan än den andra maken med villkor om att egendomen ska vara just enskild. I NJA 2008 s. 457 var frågan om en blandad överlåtelse av en fastighet skulle utgöra en gåva enligt denna regel. Som vederlag övertog förvärvaren betalningsansvaret för lånen om 222 155 kr. Även ett skuldebrev på 240 000 kr utställdes, vilket emellertid senare efterskänktes av överlåtaren. HD framför i ett tidigt skede att en blandad överlåtelse har betraktats som en gåva i andra sammanhang inom civil-, exekutions- och skatterätten då överlåtelsen i sin helhet har gåvokaraktär och att motsvarande borde gälla vid tillämpningen av 7:2 ÄktB. Vidare noterar HD att vid inkomst- och stämpelbeskattningen har en prövning gjorts av hur vederlaget förhåller sig till fastighetens taxeringsvärde, medan det i andra sammanhang har krävts att egendomens verkliga värde påtagligt överstiger vederlaget. Efter att också ha hänvisat till ett par andra nordiska avgöranden framför HD slutligen att överlåtelsen ska betraktas som en gåva om gåvomomentet är så framträdande att förvärvet i sin helhet har gåvokaraktär. Beroende på omständigheterna kan det röra sig om en gåva även om ett förhållandevis stort vederlag lämnas. Efter en beräkning av fastighetens marknadsvärde vid överlåtelsetillfället kom HD fram till att vederlaget motsvarade 42 procent av detta belopp. I förening med att överlåtelsens avsikt var att

fastigheten skulle kvarbli i familjens ägo bedömde HD att det rörde sig om en gåva.

Sammanfattningsvis kan noteras att frågan om huruvida blandade överlåtelser är att se som gåvor i civilrätten har avgjorts med hänsyn till hur det lämnade vederlaget förhåller sig till det överlåtna föremålets verkliga värde (vilket jag antar syftar på marknadsvärdet). Bedömningen har inte ankommit på vederlagets förhållande till taxeringsvärdet ifråga om fastigheter. Vidare är det inte säkert att bedömningen görs på samma sätt vid tillämpningen av olika regler. Exempelvis framstår bedömningen av om det föreligger en gåva enligt 5:5 1 st. UB och 3:8 KonkL som något strängare än bedömningen av om det föreligger en gåva enligt 7:2 1 st. 2 p. ÄktB.[975]

3.3.4.3 Analys av vilken ledning civilrätten ger för den skatterättsliga bedömningen

3.3.4.3.1 Inledning

Som framgår ovan är det välkänt att termen ”gåva” avgränsas på olika sätt i olika civilrättsliga sammanhang.[976] Detta är en faktor som gör det problematiskt att behandla det civilrättsliga gåvobegreppet som en yttre entitet att förhålla sig till vid beskattningen.[977] Frågan är nämligen vad entiteten gåva består av i civilrätten om den nu tillskrivs olika innebörd i olika sammanhang. I den skatterättsliga litteraturen har det framhållits att de olika bestämningarna av termen ”gåva” emellertid har vissa gemensamma nämnare. De gemensamma nämnare som oftast brukar lyftas fram består i: frivillig förmögenhetsöverföring med gåvoavsikt.[978] I denna bemärkelse antas innebörden vara systemberoende.

---

[975] Jfr NJA 1984 s. 673 med NJA 2008 s. 457.

[976] Hagstedt, 1972, s. 42, Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 79, Sund, 2001, s. 262, Bjuvberg, SN, 2007, s. 107, Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman, 2016, s. 28, Lennander, Gåvobegreppet m.m. - Något om innebörden och tillämpningen av en svårfångad rättsfigur, i Bertil Bengtsson 90 år, 2016, s. 270.

[977] Se avsnitt 1.3.5 (faktor nr. 4).

[978] I någon mån kan dessa gemensamma nämnare spåras hela vägen tillbaka till Elsa Eschelssons avhandling från 1897. Enligt henne bestod det rättsliga gåvobegreppet av (1) en rättshandling mellan två personer som lett till att (2) den enes förmögenhet ökat och (3) den andres minskat, (4) att den företagits frivilligt, (5) med givarens vilja om att något vederlag

Att de civilrättsliga gåvobegreppen skulle ha vissa gemensamma nämnare kan emellertid kritiseras på samma sätt som Wittgenstein riktade kritik mot påståendet att alla de begrepp som åsyftas med termen ”spel” skulle ha något gemensamt. Vid en närmare jämförelse av olika spel framgår enligt honom att det inte finns något som är gemensamt för dem alla, utan att de endast är besläktade med varandra. På detta sätt finns vissa likheter mellan brädspelen som i sin tur har gemensamma drag med, men samtidigt avviker från, kortspelen. Vidare finns det motsvarigheter inom bollspelen, men mycket har gått förlorat. Att patiens förekommer visar att inte ens alla spel handlar om att vinna eller att de innehåller ett konkurrenselement. Wittgenstein uttrycker att det enda gemensamma är så kallade ”familjelikheter”, med vilket förstås olika likheter som griper in i och korsar varandra såsom likheterna hos medlemmarna av en familj: växt, anletsdrag, temperament med mera.[979] Enligt detta synsätt är det inte möjligt att ge en exakt definition av spel, men någon exakt definition är inte heller nödvändig för att ordet ”spel” ska kunna användas på ett meningsfullt sätt i olika sammanhang. De olika spelbegreppen har därför inte några gränser och inte heller någon gemensam kärna, utan endast familjelikheter.

Motsvarande synsätt skulle kunna appliceras på de civilrättsliga gåvobegreppen. Det har framhållits av både justitieråd i HD och av forskare på civilrättsområdet att någon exakt gräns inte kan fastställas för de civilrättsliga gåvobegreppen och att deras gemensamma nämnare utgör hållpunkter snarare än rekvisit.[980] I detta avsnitt visar jag att gåvotermen avgränsas på ett kontextuellt sätt i civilrätten och att några gemensamma

---

inte ska utgå, samt (6) med mottagarens kännedom om att förvärvet utgör en gåva, se Eschelsson, 1897, s. 120. Bengtsson, SvJT, 1962, s. 694, har uttryckt att just frivillig förmögenhetsöverföring med gåvoavsikt utgör gemensamma nämnare för gåvobegreppen. På s. 695 framhåller han emellertid istället för gåvoavsikt att transaktionen måste vara medveten från båda parter. Se även s. 694 fotnot 24 om att givmildhet emellanåt har uppställts som ett ytterligare element i gåvobegreppet. Jfr även Persson, 2002, s. 15 och Hellner, Hager och Persson, 2010, s. 270. Att de allmänna kännetecknen för en gåva består i en frivillig förmögenhetsöverföring med gåvoavsikt har vidare framhållits av både HD (NJA 2008 s. 1129) och HFD (RÅ 1993 ref. 43), samt i den skatterättsliga litteraturen, se till exempel Silfverberg och Stenman, i Blandade fång - en vänbok till Magnus Carlsson, 2014, s. 360.

979 Wittgenstein, Filosofiska undersökningar, 2012, s. 42 f., p. 66–67.

980 Se bland annat Eschelsson, 1897, s. 1, Bengtsson, Särskilda avtalstyper 1- gåva, hyra av lös sak, lån, förvaring, entreprenadavtal, avtal om arbete på lös sak, sysslomansavtal och andra uppdrag, 1976, s. 22 och Lindskogs tillägg i NJA 2008 s. 1129.

rekvisit inte kan identifieras för de olika begreppsbestämningarna såvida inte dessa rekvisit tolkas på ett sätt som gör dem mer eller mindre intetsägande.

I de följande tre avsnitten riktar jag anmärkningar mot var och en av de gemensamma nämnarna förmögenhetsöverföring, frivillighet och gåvoavsikt. Efter det jämför jag inkomstskatterätten med civilrätten ifråga om remuneratorisk ersättning och därefter ifråga om blandade fång. Därefter tar jag upp frågan om vissa områden inom civilrätten är mer relevanta än andra för att bestämma vad en gåva är, samt om de gemensamma nämnarna åtminstone kan ge ledning i typfallen. I en avslutande del redogör jag för mina sammanfattande slutsatser.

3.3.4.3.2 Analys av den gemensamma nämnaren ”förmögenhetsöverföring”

Att det måste ske en förmögenhetsöverföring skulle kunna ses som ett av de tillräckliga och nödvändiga villkor som skiljer en gåva från andra transaktionstyper. En första fråga som inställer sig är dock om inte förmögenhetsöverföringar också förekommer vid regelrätta köp och byten, om än det då rör sig om *ömsesidiga* förmögenhetsöverföringar. Mot denna bakgrund skulle det kunna hävdas att kravet på förmögenhetsöverföring innebär att förmögenhetsöverföringen måste vara ensidig för att det ska röra sig om en gåva. Emellertid ger detta anledning att ifrågasätta om blandade överlåtelser i så fall kan betraktas som gåvor i sin helhet (sådana överlåtelser är i vart fall inte helt ensidiga). HD har i flera sammanhang öppnat upp för att tillämpa gåvoregler på blandade fång i sin helhet,[981] men om nu förmögenhetsöverföringen måste vara ensidig för att det ska röra sig om en gåva torde det i dessa fall vara fråga om en analog tillämpning. Detta möter inte några rättsliga hinder på civilrättsområdet, men som framgår ovan har även HFD tillämpat skatteregler om gåvor på blandade fång i sin helhet när det gäller fastigheter.[982] Om föreskriftskravet medför ett analogiförbud[983] kan frågas om inte denna tillämpning i så fall innebär en överträdelse av legalitetsprincipens föreskriftskrav.

[981] NJA 1984 s. 673, NJA 1991 s. 376, NJA 2008 s. 457.
[982] Se avsnitt 3.3.4.1.3. Två exempel är RÅ 1969 ref. 32 och RÅ 1981 1:29.
[983] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 368.

Mot det nyss sagda skulle kunna invändas att det gemensamma kravet på förmögenhetsöverföring inte innebär att förmögenhetsöverföringen måste vara helt ensidig, utan att det är tillräckligt med en ensidig nettoförmögenhetsöverföring.[984] Om exempelvis en bil till ett värde om 300 000 kr överlämnas mot ett vederlag på 20 000 kr rör det sig om en nettoförmögenhetsöverföring på 280 000 kr. Enligt vissa civilrättsliga regler ses emellertid inte hela transaktionen som en gåva i dessa fall, utan endast den del som motsvarar den ensidiga nettoförmögenhetsöverföringen.[985] I vissa fall behandlas inte ens den ensidiga nettoförmögenhetsöverföringen som en gåva. Ett exempel som kan nämnas är NJA 2010 s. 390 där ett vederlag som endast uppgick till 56 procent av fastighetens värde inte ansågs medföra att överlåtelsen skulle betraktas som en gåva, utan som en försäljning i sin helhet. Förekomsten av en ensidig nettoförmögenhetsöverföring är därför inte något som alltid skiljer gåvor från andra transaktionstyper.

Vidare är det möjligt att den transaktion som var föremål för bedömningen i NJA 2010 s. 390 hade bedömts som en gåva i ett annat civilrättsligt sammanhang.[986] Huruvida en viss transaktion innefattar en sådan nettoförmögenhetsöverföring som krävs för att det civilrättsligt ska vara fråga om en gåva beror i så fall på vilken del av civilrätten som avses. Om bedömningen av vad en ”förmögenhetsöverföring” är skiljer sig åt i olika civilrättsliga situationer kan dessutom frågas huruvida det verkligen rör sig om en gemensam nämnare för de olika gåvobegreppen. Frågan är vad det gemensamma skulle bestå i utöver själva etiketten ”förmögenhetsöverföring”.

Det skulle kunna hävdas att förekomsten av en ensidig nettoförmögenhetsöverföring utgör en nödvändig förutsättning för att det över huvud taget ska kunna röra sig om en gåva, men att en annan sak är hur stor nettoförmögenhetsöverföringen måste vara för att det ska röra sig

---

[984] Jfr Påhlsson, Sponsring - avdragsrätt vid inkomstbeskattningen, 2008, s. 69 där uttrycket ”nettoförmögenhetsöverföring” används.

[985] Se 4:6 KonkL, vilken gäller transaktioner som ”delvis” har gåvokaraktär. Konsekvensen av att regeln tillämpas är förvisso att tillgången ska återlämnas i sin helhet, men mottagaren har ett massaanspråk på att återfå vad denne utgett i vederlag (4:14 KonkL).

[986] Jfr tillämpningen av 7:2 ÄktB i NJA 2008 s. 457 där HD uttalar att det kan anses som en gåva även om ett relativt stort vederlag lämnas, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet.

om en gåva i ett visst sammanhang. Likaså skulle det kunna hävdas att det är en annan fråga om transaktionen ska anses som en gåva i sin helhet eller endast till den del som svarar mot nettoförmögenhetsöverföringen. I denna mening utgör kravet på förmögenhetsöverföring en gemensam nämnare för de civilrättsliga gåvobegreppen. Frågan är dock hur stor ledning detta konstaterande ger för den skatterättsliga bedömningen av specifika situationer. Såvitt jag kan se innebär detta konstaterande blott att om en transaktion över huvud taget inte innehåller något inslag av en ensidig nettoförmögenhetsöverföring så kan det inte vara fråga om en gåva. Någon närmare ledning för hur olika specifika transaktioner ska bedömas ger i så fall inte det civilrättsliga kravet på förmögenhetsöverföring.

3.3.4.3.3 Analys av den gemensamma nämnaren ”frivillighet”

När det gäller kravet på frivillighet kan frågas om inte detta likaså föreligger vid köp och byte. Som utgångspunkt råder nämligen avtalsfrihet, varför ådragandet av en rättslig skyldighet att prestera får anses vara frivilligt.[987] Det skulle kunna påstås att med uttrycket ”frivillighet” menas att förmögenhetsöverföringen inte får vara förenad med en rättslig skyldighet att prestera, även om denna skyldighet har påtagits frivilligt.[988] Vid tillämpningen av GåvoL kan detta emellertid leda till ett cirkelresonemang eftersom en rättsföljd av att klassificera något som en gåva enligt denna lag är att en muntlig utfästelse inte blir rättsligt bindande. Anta att person A tar hand om person B under en längre tid och att B avger ett muntligt löfte om att överlämna en TV till A. Därefter ångrar sig B, varför fråga uppkommer om denne är rättsligt bunden att infria sitt löfte gentemot A. Om det anses som ett löfte om en gåva enligt GåvoL innebär det att B inte är bunden gentemot A. Ett kriterium för att avgöra huruvida B är rättsligt bunden gentemot A kan då inte gärna vara huruvida B är rättsligt bunden gentemot A. Det skulle nämligen utgöra ett cirkel-

[987] Kontraheringsplikt finns på sina håll, se till exempel 11:1 försäkringsavtalslagen (2005:104). Denna allmänna utgångspunkten är dock avtalsfrihet.
[988] Se Bengtsson, SvJT, 1962, s. 694 f., Hellner, Hager och Persson, 2010, s. 270 och Lennander, Gåvobegreppet m.m. - Något om innebörden och tillämpningen av en svårfångad rättsfigur, i Bertil Bengtsson 90 år, 2016, s. 270.

resonemang. Att frivillighet skulle vara ett gemensamt kriterium för att avgränsa gåvobegreppet i civilrätten finns det därför anledning att ifrågasätta.

Det kan också frågas om avsaknaden av rättslig bundenhet per automatik innebär att förmögenhetsöverföringen är att uppfatta som frivillig. I äldre skatterättslig litteratur har det uttalats om remuneratorisk ersättning att frivilligheten i hög grad kan försvagas av en moralisk förpliktelse att företa förmögenhetsöverföringen.[989] Om ”moralisk bundenhet” förstås genom att skiljas från ”rättslig bundenhet” rör det sig emellertid likafullt om ett cirkelargument. Huruvida någon endast är moraliskt bunden kan inte gärna användas som kriterium för att avgöra huruvida någon endast är moraliskt bunden.

3.3.4.3.4 Analys av den gemensamma nämnaren ”gåvoavsikt”

Vidare är uttrycket ”gåvoavsikt” problematiskt eftersom det innehåller en del av det ord som det avser att förklara: ”gåva”. Att gåvoavsikt ofta uppställs som ett element i gåvobegreppet verkar främst syfta till att avgränsa bort förmögenhetsöverföringar som är affärsmässigt motiverade.[990] Från rättspraxis kan noteras att syftet att underlätta generationsskifte medförde att gåvoavsikt förelåg i RÅ 2001 ref. 10 och HFD 2016 ref. 69, men däremot inte i NJA 2013 s. 886 p. 14. Syfte att underlätta generationsskifte är alltså både att se och att inte se som ”gåvoavsikt” i civilrätten, helt enkelt beroende på sammanhanget. Termen ”gåvoavsikt” skulle kunna anses omfatta båda dessa tolkningar, men ju mer vidlyftigt uttrycket uppfattas ju mer intetsägande blir det. Om det enda gemensamma är själva etiketten ”gåvoavsikt” rör det sig inte om en gemensam nämnare som skänker särskilt stor ledning för skatterättstillämpningen.

---

[989] Eberstein, Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland, 1937, s. 504. Han uttalar att det tidigare var ovanligt för arbetsgivare att sörja för sina anställdas pensionering och att en donation som lämnades i detta syfte därför betraktades såsom gåva. Allteftersom det blivit vanligare att sörja för anställdas pensionering har trycket på arbetsgivare dock blivit så påfallande att donationen inte längre kan anses såsom frivillig, enligt Eberstein.

[990] Se till exempel NJA 2008 s. 1129 och Silfverberg och Stenman, i Blandade fång - en vänbok till Magnus Carlsson, 2014, s. 365.

3.3.4.3.5 Vilken ledning civilrätten ger för att hantera en remuneratorisk gåva i skatterätten

När det gäller frågan om huruvida remuneratorisk ersättning ska anses som en skattefri gåva enligt 8:2 IL eller som en skattepliktig tjänsteinkomst enligt 11:1 IL verkar bedömningen i skatterättslig praxis inrikta sig på om ersättningen bottnar i en utförd arbetsprestation eller inte.[991] I de civilrättsliga källor som jag undersöker behandlas remuneratorisk ersättning på olika sätt i olika sammanhang. I SOU 1935:14 s. 134 f. framhålls att remuneratorisk ersättning inte utgör någon gåva i GåvoL:ens mening. Enligt NJA 1940 s. 682 ansågs det inte heller utgöra en gåva i sakrättsligt hänseende, om än detta rättsfall har kritiserats i litteraturen. Däremot har remuneratorisk ersättning betraktats som en gåva vid tillämpningen av 7:4 ÄB (NJA 1942 s. 609). Stor spännvidd råder mellan dessa begrepp. I princip samma situation skulle i ett sammanhang kunna utgöra en gåva och i ett annat sammanhang inte.

De gemensamma nämnarna (frivillig förmögenhetsöverföring med gåvoavsikt) ger i sig inte heller någon ledning för bedömningen. Remuneratorisk ersättning kan sägas vara både frivillig och inte, kan sägas utgöra både en förmögenhetsöverföring och inte, samt kan sägas ha lämnats med både gåvoavsikt och inte. De gemensamma nämnarna har ingen innebörd i sig, utan får sin innebörd genom gåvotermens avgränsande i specifika fall. Av den allmänna civilrättsliga innebörden följer därför inte något annat än att remuneratorisk ersättning både utgör och inte utgör en gåva i civilrätten. Ovannämnda skatterättsfall om remuneratorisk ersättning kan förvisso därför sägas vila på den allmänna civilrättsliga innebörden, men så hade också varit fallet om HFD hade kommit till motsatt slutsats i ovannämnda mål.

[991] Se RÅ1980 1:44 (antik byrå till person med särskild ställning utgjorde gåva), RÅ 1980 1:61 (penninggåva till styrelseledamot utgjorde tjänsteinkomst), RÅ 1989 ref. 21 (familjeband gjorde överlåtelsen till en gåva), RÅ 1998 not. 91 (nära personlig relation gjorde överlåtelsen till en gåva), RÅ 2001 ref. 10 (generationsskifte gjorde överlåtelsen till en gåva) och HFD 2016 ref. 69 (familjeband och generationsskifte gjorde överlåtelsen till en gåva).

3.3.4.3.6 Vilken ledning civilrätten ger för att hantera blandade fång i skatterätten

Vid en jämförelse mellan inkomstskatterättens och civilrättens förhållande till blandade fång framgår att en huvudsaklighetsprincip förekommer på respektive område såvitt gäller fastigheter. I inkomstskattehänseende ankommer emellertid frågan på hur det lämnade vederlaget förhåller sig till taxeringsvärdet[992] medan det i civilrätten snarare handlar om hur vederlaget förhåller sig till fastighetens marknadsvärde.[993] Möjligen är det av förenklingsskäl som taxeringsvärdet har använts som en tröskel i skatterätten. Helt klart är dock att detta utgör en skillnad.

Som jag framför ovan är det inte omöjligt att den civilrättsliga bedömningen av om värdet på en fastighet påtagligt överstiger vederlaget varierar från fråga till fråga. Exempelvis framstår det som att bedömningen enligt 5:5 UB[994] är strängare än bedömningen enligt 7:2 ÄktB.[995] Såvitt jag kan se är det emellertid gemensamt för de olika bedömningarna i civilrätten att det lämnade vederlaget ställs i relation till det överlåtna objektets marknadsvärde (och inte taxeringsvärdet).

Frågan inställer sig då hur detta förhåller sig till Bergströms teori om att skatterätten utgår från den allmänna civilrättsliga innebörden av termen ”gåva”.[996] Framförallt är frågan vad som ingår i den allmänna civilrättsliga innebörden. Det skulle kunna påstås att det förhållandet att HD har bedömt det lämnade vederlaget i relation till marknadsvärdet endast utgör *en möjlig tolkning* av den allmänna civilrättsliga innebörden och därför inte *konstituerar* den allmänna civilrättsliga innebörden. En konsekvens av detta synsätt är emellertid att den ”allmänna civilrättsliga innebörden” görs till ett vidlyftigt begrepp. Det är i så fall enbart det förhållandet att en blandad överlåtelse *kan* ses som en gåva i sin helhet i civilrätten som gör att HFD:s praxis om huvudsaklighetsprincipen anses vila på civilrätten.

Vad som ingår i den allmänna civilrättsliga innebörden kan också problematiseras med hänsyn till NJA 2010 s. 390. Vid bedömningen av vederlagets storlek beaktade inte HD en muntlig sidoöverenskommelse

---

992 Se till exempel RÅ 1969 ref. 32 och RÅ 1981 1:29.
993 Se till exempel NJA 1984 s. 673 och NJA 1991 s. 376.
994 NJA 1984 s. 673 och NJA 1991 s. 376.
995 NJA 2008 s. 457.
996 Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 81 ff.

om att det skriftligt avtalade vederlaget för en fastighet inte skulle utgå. Inte heller beaktades det förhållandet att fordringen senare efterskänktes. Enligt min mening är det oklart om detta avgörande begränsar den allmänna civilrättsliga innebörden eller om avgörandet bara är en av flera möjliga tolkningar av den allmänna civilrättsliga innebörden.

Det är även svårt att avgöra om delningsprincipen[997] ryms inom den allmänna civilrättsliga innebörden. Som framgår ovan har Hellner, Hager och Persson uttryckt att även om blandade fång i allmänhet borde betraktas som köp rent obligationsrättsligt kan ett obetydligt vederlag sänka anspråken på överlåtarens prestation.[998] Detta utgör en justering för att köpet delvis har benefika inslag. Som framgår ovan innebär också återvinningsreglerna i 4:6 och 4:14 KonkL att en överlåtelse ”delvis” kan ha karaktären av en gåva. Hela egendomen ska då återlämnas till boet, men mottagaren har ett massaanspråk på att återfå det vederlag som denne har utgett.[999] Enligt Lennander ger dessa återvinningsregler uttryck för en kombination av huvudsaklighets- och delningsprinciperna.[1000] Jag har inte kunnat finna något stöd för att en uppdelning ska göras i civilrätten på så sätt att huvudsaklighetsprincipen tillämpas på fastigheter och delningsprincipen på lös egendom. I vissa sammanhang, exempelvis vid tillämpningen av 4:14 KonkL, har däremot de civilrättsliga effekterna anpassats med hänsyn till att en överlåtelse kan ha delvis benefika och delvis oneröса inslag. Det skulle därför kunna hävdas att den allmänna civilrättsliga innebörden lämnar utrymme för både en huvudsaklighets- och en delningsprincip. En konsekvens av detta är emellertid att den skatterättsliga tillämpningen hade kunnat sägas vila på civilrätten även om den hade utfallit på motsatt sätt. Även om huvudsaklighetsprincipen hade tillämpats på lös egendom och delningsprincipen på fast egendom hade tillämpningen kunnat sägas vila på civilrätten. I denna bemärkelse ger civilrätten inte mer ledning för skatterätten än att en blandad överlåtelse skulle kunna anses som en gåva till viss del och som ett köp till viss del, men också att överlåtelsen skulle kunna ses som en gåva eller som ett köp i sin

997 Se bland annat RÅ 1993 ref. 43 och RÅ 2001 ref. 2.
998 Hellner, Hager och Persson, 2010, s. 275.
999 Se också Hägge, Insolvensrättslig tidskrift, 2016, s. 17.
1000 Lennander, Gåvobegreppet m.m. - Något om innebörden och tillämpningen av en svårfångad rättsfigur, i Bertil Bengtsson 90 år, 2016, s. 276.

helhet. Det civilrättsliga kan därför läggas till grund för diametralt motsatta lösningar i skatterätten.

3.3.4.3.7 Är vissa områden inom civilrätten mer relevanta än andra för skatterätten?

Ovan har jag hänvisat till både förmögenhetsrättsliga och familjerättsliga rättskällor för att påvisa gåvobegreppets kontextuella innebörd i civilrätten. För att uppställa gemensamma kriterier som täcker alla dessa gåvobegrepp krävs att kriterierna ges en så oprecis och närmast intetsägande utformning att de kan omfatta i princip vad som helst.

Skatterättens förhållande till civilrättsliga begrepp behöver emellertid inte uppfattas som en fråga om hur skatterätten förhåller sig till en syntes av de civilrättsliga gåvobegreppen. Det skulle nämligen kunna påstås att civilrätten i detta fall tillhandahåller flera olika konstitutiva normer för vad som utgör en gåva[1001] och att den skatterättsliga frågan handlar om *vilket av* de olika civilrättsliga begreppen som har åsyftats med en viss skatteregel. Hultqvist har uttryckt det som att ”en första uppgift blir att bestämma i vilken betydelse termen används i skatterätten”.[1002]

Möjligen skulle det kunna påstås att förmögenhetsrätten är av större relevans för skatterätten än till exempel familjerätten. Bland annat skulle den tolkning som görs av uttrycket ”gåva” i NJA 1942 s. 609 därför inte vara skatterättsligt relevant. I så fall måste dock frågas varför förmögenhetsrätten skulle vara mer relevant för skatterätten. Som svar skulle kunna anföras att förmögenhetsrätten reglerar det ekonomiska livet, vilket i sin tur ligger till grund för beskattningen.[1003] I så fall måste dock frågas om och på vilket sätt den bestämning av gåvobegreppet som görs i exempelvis förarbetena till GåvoL påverkar de ekonomiska förhållanden som ligger till grund för beskattningen.

Bestämningen kan få betydelse för parternas ekonomiska mellanhavanden om någon av dem inför domstol framställer anspråk mot den

---

[1001] Jfr Arvidsson och Samuelsson, i Vänbok till Axel Adlercreutz, 2007, s. 20 ff..
[1002] Hultqvist, SN, 2007, s. 697. På samma sida uttrycker han också: ”Det blir först en fråga om att förstå, tolka och precisera vad termen åsyftat för rättsförhållande i varje specifikt fall och sedan applicera detta på den aktuella situationen, det fall man har att bedöma.”
[1003] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 13.

andre att infria sin muntliga utfästelse om remuneratorisk ersättning. Om talan aldrig väcks, men utfästelsen ändå infrias, skulle detta kunna bero på parternas övertygade föreställning om att remuneratorisk ersättning inte omfattas av GåvoL. I det sistnämnda fallet påverkar civilrätten de ekonomiska förhållandena på så sätt att om en muntlig utfästelse hade gjorts avseende remuneratorisk ersättning så har löftesgivarens antagande om att motparten kunnat utkräva ersättningen i en rättsprocess förmått löftesgivaren att verkställa löftet. Emellertid kan löftesgivaren utbetala ersättningen av helt andra skäl, till exempel eftersom denne anser det vara mest hedervärt att göra så. Parterna kan också ha misstagit sig om civilrättens innehåll. Det är därför inte alltid så självklart att förmögenhetsrätten är det som leder till att enskildas ekonomiska förhållanden utvecklar sig på visst sätt.

Situationer kan också tänkas där de förmögenhetsrättsliga reglerna aldrig varit tillämpliga. Anta exempelvis att ett löfte om en remuneratorisk gåva har lämnats skriftligen. Att det skulle röra sig om en gåva enligt GåvoL (vilket i och för sig är tveksamt) får främst till konsekvens att ett muntligt löfte inte *hade* varit bindande om det nu hade varit så att löftet endast hade lämnats muntligen (1 § GåvoL). Detta är emellertid ingen relevant civilrättslig fråga i nämnda situation eftersom det står klart att löftet lämnades skriftligen. GåvoL har inte till uppgift att universellt bestämma vad en gåva är, utan att lösa vissa slag av tvister. Såvitt jag kan se gäller detta också för andra gåvobegrepp i civilrätten.[1004] Enligt min mening är det inte självklart att den begreppsbestämning som görs i GåvoL:ens förarbeten skulle vara mer relevant för de skatterättsliga frågeställningarna än den som görs i det familjerättsliga målet NJA 1942 s. 609.

3.3.4.3.8 Ger de gemensamma nämnarna för gåvobegreppen åtminstone ledning i typfallen?

Kanske skulle det kunna påstås att de gemensamma nämnarna ger vägledning i typfallen. Ett rimligt antagande är nog att det kan finnas en sådan gemensam förståelse av en lagregels formulering att den i vissa situationer

[1004] Jfr Bengtsson, Gåvolagen och kontraktsrätten, i Festskrift till Torgny Håstad, 2010, s. 57 som uttrycker att GåvoL visat sig ha viss betydelse för vad som utgör ett benefikt avtal i allmänhet, men att det ofta snarare är fråga om rena rimlighetsöverväganden.

inte ger upphov till några tvister inför domstol. Anta exempelvis att person A överlämnar sin bil till person B utan något som helst vederlag. Det skulle kunna hävdas att det vore märkligt om detta inte kännetecknades såsom en gåva i skatterätten. I dylika fall blir det enkelt att tillämpa de gemensamma nämnarna, varför skatterätten skulle kunna sägas följa civilrätten.

Mot detta kan emellertid två anmärkningar riktas. För det första kan frågas om det tillför något att konstatera att skatterätten följer civilrätten i detta fall. Civilrätten verkar nämligen inte behövas för att bedöma om överlämnandet utgör en gåva i detta fall eller inte.[1005] För att återknyta till Wittgenstein är det vare sig möjligt eller behövligt att lämna någon närmare förklaring till denna intersubjektivitet; det räcker att konstatera att det råder konsensus kring språkspelsregler som tas för givna i samspelet mellan människor.[1006] För det andra kan frågas när ett enkelt fall övergår till ett svårt och hur detta avgörs.[1007] Förvisso utgör det som sagt ett rimligt antagande att det kan finnas en sådan gemensam förståelse av lagregler att de i vissa hänseenden inte orsakar några domstolstvister. Att *visa* när intersubjektiv förståelse föreligger är dock en annan sak. Inte minst förutsätter det att ett språkspel avgränsas inom vilket den gemensamma förståelsen ska föreligga. Svårigheterna kring detta leder till att bedömningen av om ett fall är enkelt eller svårt i allmänhet inte utgör något annat än ett *individuellt antagande* kring hur orden i en lagregel uppfattas inom ett visst språkspel (ett språkspel som antagligen även tas för givet). Att göra sådana antaganden är förmodligen centralt för all språkutövning, liksom det förmodligen är nödvändigt för rättstillämpningen. Emellertid innebär det nyss sagda att distinktionen mellan enkla och svåra fall inte i sig kan förklara i vilka situationer det civilrättsliga gåvobegreppet är vägledande för skatterätten.

[1005] Jfr vad jag påstår om Wittgenstein ovan; det förhållandet att några gemensamma nämnare inte kan identifieras bland allt det som karaktäriseras såsom ”spel” innebär inte att detta uttryck inte kan användas på ett meningsfullt sätt. Se avsnitt 3.3.4.3.

[1006] Se Wittgenstein, Filosofiska undersökningar, 2012, framförallt s. 42 f., p. 65-66. Eller som Rorty har uttryckt det: ”if we understand the rules of a language game, we understand all that there is to understand about why moves in that language game are made”, se Rorty, Philosophy and the mirror of nature, 1980, s. 174.

[1007] Jfr anmärkningarna mot Ekelöfs teleologiska tolkningsmodell i Hult, SvJT, 1952, s. 590.

3.3.4.4 Sammanfattande slutsatser avseende gåvobegreppet

För att sammanfatta avsnitt 3.3.4 i sin helhet kan följande framhållas. Termen ”gåva” förekommer på flera håll i IL. Inte minst märks skattefriheten för gåvor i 8:2 IL, avdragsförbudet för gåvor i 9:2 IL samt regeln om kontinuitet i beskattningen vid gåva i 44:21 IL. Termen ”gåva” förekommer dessutom på flera håll i civilrättsliga rättskällor. Det skulle därför kunna tänkas att denna term borde uppfattas på samma sätt i skatterätten som i civilrätten. Något som försvårar behandlingen av det civilrättsliga gåvobegreppet som en yttre entitet att förhålla sig till vid beskattningen är emellertid att denna term avgränsas på olika sätt i olika civilrättsliga sammanhang.[1008] Att termen avgränsas på olika sätt i olika civilrättsliga sammanhang visar att begreppsfrågan, det vill säga frågan om vad termen ”gåva” innebär, inte har en avgörande betydelse för det civilrättsliga problemlösandet. Civilrätten verkar med andra ord inte själv vara bunden av något civilrättsligt gåvobegrepp. Snarare är civilrättstillämpningen upptagen med följande fråga: Vilka rättsföljder bör inträda under vissa specifika omständigheter? Anledningen till att exempelvis remuneratorisk ersättning ansågs utgöra en gåva som var att jämställa med ett testamente i NJA 1942 s. 609 var inte att remuneratorisk ersättning *per se* utgör en gåva,[1009] utan snarare att ett testamente likaså kan jämkas trots att testamentstagaren tidigare utfört tjänster åt testatorn.

I både skatte- och civilrättslitteraturen har det påstått att de olika gåvobegreppen har vissa gemensamma nämnare. HD har själv framhållit detta i NJA 2008 s. 1129, men inte i något av de andra avgöranden som jag analyserar ovan.[1010] Något olika förslag har lämnats på vilka dessa gemensamma nämnare är, men i allmänhet framhålls att det rör sig om en frivillig förmögenhetsöverföring med gåvoavsikt. I denna mening kan gåvotermens innebörd framstå som systemberoende.

Ovan ifrågasätter jag emellertid huruvida dessa gemensamma nämnare verkligen är gemensamma för gåvotermens avgränsande i olika civilrättsliga sammanhang.[1011] Såvitt gäller kravet på förmögenhetsöverföring

[1008] Se avsnitt 1.3.5 (faktor nr. 4).
[1009] Jfr exempelvis NJA 1940 s. 682 där remuneratorisk ersättning inte betraktades som någon gåva.
[1010] Även i gåvoskattemålet NJA 1991 s. 748 framhålls detta av HD.
[1011] Se avsnitt 3.3.4.3.2, 3.3.4.3.3 och 3.3.4.3.4.

kan frågas om inte också försäljningar och byten utgör förmögenhetsöverföringar. Det kan förvisso påstås att med ”förmögenhetsöverföring” avses en ensidig förmögenhetsöverföring. Dock vittnar huvudsaklighetsprincipen om att förmögenhetsöverföringen inte behöver vara helt ensidig. Inte heller genom att precisera det som ett krav på en nettoförmögenhetsöverföring står det klart att det rör sig om ett tillräckligt och nödvändigt villkor för vad som utgör en gåva. På motsvarande sätt kan ”frivillighet” problematiseras. Förvisso skulle kunna påstås att med ”frivillighet” menas att en förmögenhetsöverföring inte föranleds av en rättslig skyldighet att prestera. Detta kan dock inte förklara vad som utgör en gåva i ett obligationsrättsligt förhållande enligt GåvoL, eftersom en rättsföljd av att klassificera något som en gåva enligt denna lag är att muntliga utfästelser inte blir rättsligt bindande. Vad slutligen gäller elementet ”gåvoavsikt” är likaså detta problematiskt eftersom det innehåller en del av det ord som det avser att förklara, nämligen ”gåva”.

Emellanåt framhålls det i rättslitteraturen att de gemensamma nämnarna är konstanta och att det enbart är deras tillämpning som varierar i olika sammanhang.[1012] De gemensamma nämnarna kan emellertid inte förstås i sig själva, det vill säga utan förkunskap om vilka situationer de har tillämpats på. Exempelvis förklarar inte uttrycket ”förmögenhetsöverföring” i sig varför inte också försäljningar och byten skulle utgöra gåvor. De gemensamma nämnarna föregår därför inte rättstillämpningen i enskilda fall, utan det är snarare tillämpningen i enskilda fall som föregår och ger mening åt de gemensamma nämnarna. Ordalydelsen av ”frivillighet” leder exempelvis inte deduktivt till slutsatsen att förmögenhetsöverföringar som föranleds av en rättslig skyldighet att prestera utesluts från gåvobegreppet. Snarare görs ett ställningstagande att sådana förmögenhetsöverföringar inte bör omfattas av vissa gåvoregler. I efterhand etiketteras detta såsom ett krav på frivillighet. En konsekvens av detta är att de gemensamma nämnarna i gåvobegreppet inte utgör några styrande rekvisit, utan snarare bestäms stipulativt genom tillämpningen i enskilda fall. När det exempelvis talas om ”frivillighet” såsom en

[1012] Lennander, Gåvobegreppet m.m. - Något om innebörden och tillämpningen av en svårfångad rättsfigur, i Bertil Bengtsson 90 år, 2016, s. 270 och Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 81 ff.

gemensam nämnare för de civilrättsliga gåvobegreppen åsyftas därför inget generellt kriterium för vad som utgör en gåva, utan ett eller flera enskilda sakavgöranden som uttalaren har i åtanke. Med andra ord bestäms inte det partikulära (det enskilda fallet) genom att inordnas i det allmänna (de gemensamma rekvisiten). Det allmänna får mening genom det partikulära.

Slutsatsen är alltså att de gemensamma nämnarna inte är styrande för civilrättstillämpningen som om de tillsammans konstituerade en generell regel. Vad som styr är snarare *ad hoc*-lösningar, vilka inte låter sig sammanföras under vissa gemensamma nämnare utan att dessa formuleras på ett sätt som blir motsägelsefullt eller närmast intetsägande.

3.3.5 Konkursbo såsom juridisk person

3.3.5.1 Den skatterättsliga frågeställningen

Huruvida något utgör eller inte utgör ett konkursbo har hittills inte uppställts som någon skatterättslig frågeställning. Någon inkomstskatterättslig lagregel som specifikt adresserar konkursbon finns inte (termen ”konkursbo” förekommer inte ens i IL).[1013] Frågeställningen ser inte heller ut att ha formulerats i civilrätten. Ett konkursbo bildas i samband med att beslut om konkurs fattas.[1014] Den problematik som exempelvis gäller huruvida ett visst samarbete utgör en ideell förening eller enkelt bolag har därför ingen motsvarighet ifråga om konkursbon.

En fråga som däremot har diskuterats i den skatterättsliga litteraturen är huruvida ett konkursbo utgör en juridisk person eller inte.[1015] Detta kan ha betydelse för frågan om konkursboet ska ses som ett eget skattesubjekt eller inte. I 6 kap IL regleras skattskyldigheten för juridiska personer. Bland annat framgår av detta kapitel att juridiska personer är obegränsat skattskyldiga i Sverige om de ”på grund av sin registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet är att anse som svenska juridiska personer” (6:3 IL). På grundval av detta skulle det kunna hävdas att ett konkursbos skatt-

[1013] Jfr däremot 6:3 ML enligt vilken konkursbon är skattskyldiga för mervärdesskatt.
[1014] Se exempelvis Mellqvist, Obeståndsrätten - en introduktion, 2017, s. 67.
[1015] Se exempelvis Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, 249 ff.

skyldighet ankommer på om konkursbon utgör juridiska personer eller inte.

I författningskommentaren till 6:3 IL framhålls att termen ”juridisk person” i huvudsak används på samma sätt som i civilrätten.[1016] Det finns förvisso juridiska personer som inte utgör skattesubjekt, liksom det finns skattesubjekt som inte utgör juridiska personer. Av 5:1 IL framgår att handelsbolag inte utgör inkomstskattesubjekt. Tillsammans med dödsbon och juridiska personer som förvaltar vissa samfälligheter avgränsas handelsbolag uttryckligen bort från termen ”juridisk person” i IL (2:3 IL). Av samma bestämmelse framgår att IL:s regler om juridiska personer däremot ska tillämpas på värdepappersfonder och specialfonder. Nämnda modifieringar framgår uttryckligen av IL. En fråga som kan ställas är huruvida begreppet skattesubjekt i övrigt förutsätter förekomsten av en juridisk person eller inte. Enligt Martin Berglund är syftet med 6:3 IL enbart att territoriellt avgränsa skattskyldigheten och sålunda inte att fastslå vilka subjekt som över huvud taget kan beskattas.[1017] Kleist är av annan uppfattning och framhåller att förekomsten av en juridisk person är en grundläggande förutsättning för obegränsad skattskyldighet enligt 6:3 IL.[1018]

Frågan om ett konkursbos skattskyldighet prövades av HFD i plenum 1955.[1019] Dessförinnan beskattades konkursboet för vissa typer av inkomster och konkursgäldenären för andra typer av inkomster.[1020] HFD beslöt dock i 1955 års avgörande att ett konkursbo inte ska vara skattskyldigt för någon av de inkomster som målet gällde.[1021] Någon motivering för detta lämnades inte, utan HFD konstaterade blott att ”skattskyldighet för inkomst icke åligger konkursbo”. Justitieråd Kuylenstierna var skiljaktig och uttryckte att konkursbon förvisso inte utgör juridiska personer och att skattelagstiftning saknas för deras beskattning. Därefter anförde han dock flera skäl till stöd för att konkursboet borde beskattas istället för konkursgäldenären, bland annat att den

[1016] Prop. 1999/00:2, Inkomstskattelag Del 2 författningskommentarer, s. 23.
[1017] Berglund, 2013, s. 239 f.
[1018] Kleist, SN Akademisk årsskrift, 2014, s. 10.
[1019] RÅ 1955 ref. 21.
[1020] Se för en genomgång av äldre rättspraxis Svensson, SvSkT, 1984, s. 429.
[1021] Närmare bestämt rörde det sig om ränta, utdelning, intäkter från hyresfastighet och kapitalvinst vid försäljning av fastighet.

skattepliktiga inkomsten inte kommer gäldenären tillgodo. I efterföljande rättspraxis har konkursgäldenären bedömts som skattskyldig för ett flertal typer av inkomster,[1022] dock inte inkomst av jordbruksfastighet.[1023]

Bergström har problematiserat huruvida ett konkursbo utgör en juridisk person eller inte i civilrätten. Enligt honom följer reglerna för konkursbon i de allra flesta avseenden de regler som gäller för juridiska personer. Samtidigt framför han två argument som talar för motsatsen:[1024]

- att konkursboet inte kan bli föremål för exekutiva åtgärder och
- att äganderätten till konkursegendomen tillkommer gäldenären och inte konkursboet

[1022] Detta gäller arbetsinkomster (RÅ 1970 Fi 248 och RÅ 1971 Fi 728), fordringar som intjänats i gäldenärens rörelse före konkursutbrottet men som inbetalats i tiden därefter (RÅ 1976 ref. 170) och kapitalvinst vid en fastighetsförsäljning under konkurs (RÅ 1982 1:5).
[1023] RÅ 1991 not 246. Olika uppfattningar har framförts i den skatterättsliga litteraturen kring vilken betydelse detta avgörande har idag med tanke på att inkomst av jordbruksfastighet inte längre är ett eget inkomstslag. I Pelin och Elwing, Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord, 2003, s. 135 framförs att beskattning inte ska ske vid konkursförvaltarens förfogande över ”näringstillgångar”. Lindencrona, Inkomstbeskattning av fysisk person under konkurs, i Festskrift till Gertrud Lennander, 2010, s. 185 framhåller att konkursgäldenären, till följd av inkomstskattereformens breddning av beskattningsunderlaget, numera är skattskyldig för alla inkomster, inklusive inkomst av jordbruksfastighet. I Löfgren, Fagerberg, Lagerstedt, Österman och Svensson, Personligt ansvar - vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd, 2016, s. 169 framhålls att konkursgäldenären inte ska beskattas för inkomster som uppstår på grund av att konkursförvaltaren driver rörelsen vidare. Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg och Simon-Almendal, Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt, 2017, s. 601 uttrycker att konkurstillståndet inte borde ändra gäldenärens skattskyldighet om än rättsläget är osäkert. SKV framhåller i sin rättsliga vägledning att 1991 års skattereform inte satt tidigare praxis ur spel, utan att inkomst av jordbruksfastighet och rörelse alltjämt inte ska beskattas hos gäldenären, se https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.7/329605.html, hämtad den 9 januari 2018. Ett argument för att inkomst av näringsverksamhet inte borde beskattas hos vare sig konkursboet eller konkursgäldenären är att enskilda näringsidkare annars missgynnas i förhållande till aktiebolag. Som framgår ovan upphör nämligen ett aktiebolag att existera såsom eget rättssubjekt i och med konkursens avslutande, varför det endast är enskilda näringsidkare som kan krävas på skatten i efterhand. Avslutas konkursen med underskott har denne inte heller rätt till underskottsavdrag (40:20 IL och prop. 1999/2000:2, Inkomstskattelagen Del 2 s. 478). Som motargument kan anföras att konkursinstitutet i så fall skulle kunna utnyttjas för att undkomma skatt, se inte minst Uppbördsutredningens betänkande III Skattskyldighet under konkurs, Ds Fi 1969:13, s. 21.
[1024] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 250.

Bergström tar dock avstånd från frågan om konkursbon generellt ska betraktas som juridiska personer eller inte och anför att detta måste bedömas utifrån varje enskild situation. Enligt honom följer nämligen inte några praktiska rättsliga konsekvenser av att klassificera konkursbon som juridiska personer.[1025]

I äldre skatterättslig litteratur har det däremot, som motiv för att inte beskatta konkursbon, framhållits att konkursbon inte utgör juridiska personer. Denna föreställning har framförallt underbyggts med att konkursegendomen fortfarande tillhör gäldenären och att det endast är rådigheten som går över på konkursboet.[1026]

Att äganderätten kvarblir hos konkursgäldenären har också påpekats av Bo Svensson i en artikel om skattskyldighet vid konkurs från 1984. Han stödjer detta på Bergströms avhandling, samt motsvarande källor som Bergström hänvisar till (Welamson, 1961 och Hellquists särskilda yttrande i NJA 1945 s. 177). I likhet med Bergström anför Svensson att konkursboet ”i de flesta avseenden [följer] de regler som gäller för juridiska personer”.[1027]

Likaså uttalar Lars Pelin och Carl Elwing att äganderätten avseende de tillgångar som ingår i konkursen fortfarande tillkommer konkursgäldenären. I deras bok Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord från 2003 uttalar de: ”Väl kan boet ådra sig sina egna betalningsförpliktelser, men det kan däremot inte förvärva egendom för egen räkning. Egendom, som efter konkursutbrottet kommer att ingå i konkursboet, ägs sålunda icke av boet. Gäldenären, som blir konkursgäldenär, förlorar rådigheten över denna sin egendom, men inte äganderätten till den.” Pelin och Elwing problematiserar därefter huruvida konkursboet utgör en juridisk person, men anför att det ur skattesynpunkt inte är nödvändigt att ta ställning till denna fråga.[1028] *De lege ferenda* argumenterar de för att konkursbon borde behandlas som egna skattesubjekt. Detta stödjer de på att konkursgäldenären inte disponerar över de intäkter som denne ska beskattas för genom konkursrealisationen och att vissa inkomster enligt nuvarande ordning inte beskattas alls.[1029]

[1025] A.a., s. 251
[1026] Bratt, SvSkT, 1945, s. 98, Bratt, SvSkT, 1953, s. 235, Themptander, SvSkT, 1955, s. 252.
[1027] Svensson, SvSkT, 1984, s. 421 f.
[1028] Pelin och Elwing, 2003, s. 28 f och s. 137 f.
[1029] A.a., s. 138 ff.

I SKV:s rättsliga vägledning uttalas att ”konkursboet har ingen egen förmögenhet. Äganderätten till egendomen blir kvar hos konkursgäldenären även om denna inte får förfoga över egendomen under konkursen. När konkursen är avslutad har konkursgäldenären rätt till den egendom som eventuellt finns kvar.” Inget nämns kring huruvida konkursbon på grund av detta utgör juridiska personer eller inte.[1030]

Från senare tid märks att Gustaf Lindencrona uttryckt att ett konkursbo inte utgör någon juridisk person, utan en förvaltningsform av gäldenärens tillgångar.[1031] I linje med detta uttalar Lodin med flera i läroboken Inkomstskatt att ”[e]tt konkursbo anses inte var[a] en juridisk person utan en förvaltningsform vid insolvens.”[1032]

Huruvida konkursbon görs till skattesubjekt eller inte kan få stora konsekvenser. I rättslitteraturen har det uttryckts att om konkursbon görs till skattesubjekt kommer det skatteanspråk som kan uppstå på grund av konkursboets dispositioner att bli en massafordran.[1033] Om istället konkursgäldenären görs till skattesubjekt har det påstått att skatteanspråket inte får göras gällande i konkursen över huvud taget, utan att det får krävas av gäldenären först efter konkursens avslutande.[1034] Eftersom konkurser sällan avslutas med överskott finns det en risk att gäldenären i så fall inte har medel att betala skatten med.[1035] En skillnad gör sig då gällande beroende på om konkursgäldenären utgör ett aktiebolag eller en fysisk person. Ett aktiebolag upphör nämligen såsom rättssubjekt i och med konkursens avslutande (25:50 ABL).[1036] Det är alltså

[1030] http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.3/329597.html, hämtad den 30 november 2017.
[1031] Lindencrona, i Festskrift till Gertrud Lennander, 2010, s. 180.
[1032] Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman, 2019, s. 58. En smärre ändring har gjorts från 2017 års upplaga då det istället uttrycktes: ”konkursbo *torde* inte anses som juridisk person utan som en förvaltningsform vid insolvens”, se Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg och Simon-Almendal, 2017, s. 600 (min kursivering).
[1033] Se exempelvis Welamson, 1961, s. 450.
[1034] Se exempelvis Lindencrona, i Festskrift till Gertrud Lennander, 2010, s. 180 f., Svensson, SvSkT, 1984, s. 439 och Svensson, SvSkT, 1984, s. 681. Regeln som detta stöds på är 5:1 KonkL.
[1035] Någon skattepliktig vinst uppstår såklart inte om det finns ett underskott som kan kvittas mot vinsten. Problematiken borde framförallt aktualiseras om gäldenären är en enskild näringsidkare och konförvaltaren tar i anspråk dennes privatbostadsfastighet. Se mer om detta i avsnitt 4.4.2.
[1036] Jfr Svensson, SvSkT, 1984, s. 439. Om det efter konkursens avslutande finns tillgångar kvar som inte omfattas av konkursen, om talan väcks mot bolaget eller om det av annat skäl uppkommer behov av likvidationsåtgärd ska bolaget dock försättas i likvidation enligt 25:50

endast fysiska personer som skulle kunna lida nackdel av att skattskyldigheten åvilar gäldenären.

Sammanfattningsvis har det i samtliga ovan refererade uttalanden påstått att konkursgäldenären äger de tillgångar som ingår i konkursen. Detta anses utgöra ett argument mot att betrakta konkursbon som juridiska personer (och i sin tur som egna skattesubjekt). På två håll har det uttalats att konkursbon inte utgör juridiska personer. Frågan ser dock inte ut att ha analyserats närmare i dessa fall.[1037] I flera uttalanden görs inte några ställningstaganden ifråga om konkursboets karaktär som juridisk person. Möjligen beror detta på att frågan inte anses vara relevant.[1038] Det kan emellertid också bero på en föreställning om att äganderätt anses vara den del i begreppet ”juridisk person” som är skatterättsligt mest relevant och att detta underförstått förklarar utfallet i RÅ 1955 ref. 21. Det finns också litteraturuttalanden (Bergström, samt Pelin och Elwing) som tydligt har tagit avstånd från att besvara frågan om konkursbon utgör juridiska personer eller inte.

3.3.5.2 Konkursbo i civilrätten

I 1:1 KonkL uttrycks att ett konkursbo omhändertar gäldenärens tillgångar för borgenärernas räkning under en konkurs. Någon närmare precisering görs inte i KonkL av termen ”konkursbo”. I förarbetena till nuvarande KonkL uttrycks dock att termen kan åsyfta olika saker i olika sammanhang. Dels kan den åsyfta en förmögenhetsmassa, dels det

ABL. Historiskt sett har rättspraxis uppvisat en restriktiv hållning till möjligheten av efterföljande likvidation vid upplösning genom konkurs (se framförallt Lehrberg, I aktiebolagens skymningsland - en studie rörande upplösta aktiebolags rättskapacitet, med beaktande även av rättsläget vid handlande för ett nybildat, ännu ej registrerat aktiebolag, 1990, s. 141 ff.). I vissa avseenden synes utrymmet förvisso ha ökat på senare tid (jfr NJA 2005 s. 44 med NJA 2017 s. 569 avseende en borgenärs möjligheter att företa preskriptionsbrytande åtgärder mot ett upplöst aktiebolag). Såvitt gäller SKV:s anspråk på skatt som har uppstått under konkurs är möjligheten till efterföljande likvidation givetvis bara intressant om det finns några tillgångar kvar att ta i anspråk hos aktiebolaget. Skulle konkursen mot förmodan avslutas med överskott ska allmän domstol likaså besluta att bolaget ska försättas i likvidation (25:51 ABL).

[1037] Se Lindencrona, i Festskrift till Gertrud Lennander, 2010, s. 180 f. och Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman, 2019, s. 58.

[1038] Jfr Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 251, vari det framhålls att beteckningen ”juridisk person” inte medför några praktiska rättsliga konsekvenser.

särskilda rättssubjekt som ett konkursbo utgör.[1039] Med instämmande i lagrådets yttrande framförs också i förarbetena att definitionen i 1:1 KonkL inte i sig kan användas för att lösa rättsliga problem.[1040]

Enligt Palmér och Savin har den förra bestämningen knappast någon praktisk användning, men däremot den senare. Förarbetsuttalandet är enligt deras mening en bekräftelse på att konkursbo utgör en egen juridisk person och inte bara en form för förvaltning och realisation av gäldenärens egendom.[1041] I linje med detta har Mikael Mellqvist i en lärobok på temat obeståndsrätt uttryckt att ett konkursbo utgör en juridisk person som kan ha rättigheter och skyldigheter, samt att konkursförvaltaren inte företräder konkursgäldenären. Att konkursförvaltaren inte företräder gäldenären spelar enligt honom mindre roll eftersom den egendom som konkursgäldenären kunde förfoga över före konkursutbrottet tillhör konkursboet efter konkursbeslutet.[1042]

Torgny Håstad är mer skeptisk till beskrivningen av konkursbon såsom egna rättssubjekt, fristående från konkursgäldenären. Det skulle nämligen innebära att konkursboets inträde i konkursgäldenärens avtal jämställs med en överlåtelse. Enligt Håstad är utgångspunkten snarare att konkursborgenärerna övertar förvaltningen av gäldenärens tillgångar. Att konkursbo i vissa sammanhang betraktas som egna rättssubjekt beror enligt honom på att det på så sätt blir lättare att förklara uppkomsten av massaskulder.[1043]

I SOU 2001:80 uttalas att konkursbon i vissa sammanhang betraktas som juridiska personer, men att detta inte hindrar en reglering av ett konkursbos möjligheter att inträda i gäldenärens avtal genom att konkursförvaltaren i just detta fall bara anses företräda gäldenären.[1044] Att ett konkursbo är en särskild juridisk person påpekas också i SOU 2010:2.[1045]

HD har behandlat frågan om konkursbon ska ses som egna rättssubjekt i ett par olika mål. I NJA 1979 s. 427 gjorde staten gällande att ett

[1039] Prop. 1986/87:90 om ny konkurslag, s. 183.
[1040] Prop. 1986/87:90 om ny konkurslag, s. 179, 184.
[1041] Palmér och Savin, www.nj.se/juno, hämtad den 7 januari 2020, kommentar till 1 kap 1 §.
[1042] Mellqvist, 2017, s. 67 f.
[1043] Håstad, Köprätt - och annan kontraktsrätt, 2009, s. 186 fotnot 11.
[1044] SOU 2001:80, Gäldenärens avtal vid insolvensförfaranden, s. 215. Utredningen ledde inte till lagstiftning.
[1045] SOU 2010:2, Genomförandet av ett samlat insolvensförfarande, s. 116. Utredningen ledde inte till lagstiftning.

krav på inkomstskatt, vilket grundade sig på garantibelopp för fastigheter, skulle utgöra en massafordran.[1046] Skatteskulden skulle enligt staten ses som en förvaltningskostnad i konkursen. Konkursförvaltaren invände att konkursgäldenären var lagfaren ägare till fastigheterna, att skatterna hade påförts denne efter konkursutbrottet och att skatterna därför inte skulle ses som någon massafordran. I domskälen framhöll HD att ett konkursbo inte i alla avseenden framträder som ett fristående rättssubjekt i förhållande till konkursgäldenären. Att inte betrakta konkursboet som ett fristående subjekt i förhållande till konkursgäldenären talade för att skatten skulle kunna ses som en förvaltningskostnad då den uppstått efter konkursutbrottet. Med hänvisning till att konkursboet emellertid inte utgör något eget skattesubjekt ansåg HD att en klar skillnad borde upprätthållas mellan konkursgäldenären och konkursboet ifråga om ansvaret för inkomstskatter. Skatteskulderna var därför gäldenärens egna. Medel skulle inte avsättas för att täcka dennes personliga skatteskulder. Avgörandet är intressant att ställa mot RÅ 1955 ref. 21 där konkursboet inte sågs som något skattesubjekt. Det är inte omöjligt att detta avgörande vilade på föreställningen om att ett konkursbo *inte* utgör ett eget rättssubjekt. I NJA 1979 s. 427 lägger i sin tur HD detta till grund för att tvärtom betrakta konkursboet som just ett eget rättssubjekt ifråga om ansvaret för skatter.

I NJA 1996 s. 46 hade en konkursförvaltare lämnat en förklaring om att denne inte önskade inträda i en rättegång som konkursgäldenären var involverad i. Frågan var om denna förklaring kunde återtas. HD framhöll att relationen mellan en konkursgäldenär och dennes konkursbo är speciell. Det är inte en vanlig relation mellan två olika parter som har motstridiga intressen. Att konkursförvaltaren skulle inträda i processen och eventuellt nå framgång ansågs inte strida mot gäldenärens intressen eftersom vinsten kommer gäldenärens egna borgenärer till godo. Bland annat på grund av detta ansågs konkursförvaltaren kunna återta sin förklaring och inträda i processen. Här betraktades alltså inte konkursboet som ett helt fristående subjekt.

Enligt NJA 2004 s. 777 är en konkursförvaltares förklaring att abandonera viss egendom inte heller bindande i förhållande till konkursgäldenären. HD uttryckte i målet att konkursgäldenären inte råder över sin

[1046] I RÅ 1966 Fi 320 uttalade HFD att skattskyldigheten i ett sådant fall åvilar konkursgäldenären (jfr Svensson, SvSkT, 1984, s. 434).

egendom under en konkurs, samt att konkursboet och konkursgäldenären därför inte kan ”betraktas som två skilda parter med möjlighet att utan lagstöd träffa bindande förmögenhetsrättsliga avtal sinsemellan.”

I skatterättslitteraturen har det tidigare hänvisats till NJA 1945 s. 177 för att understödja påståendet om att konkursgäldenären och inte konkursboet äger konkurstillgångarna.[1047] HD konstaterade i detta mål att ett konkursbo inte kan försättas i konkurs.[1048] Justitieråd Hellquist anförde i ett tillägg att konkursgäldenären förvisso är berövad rådigheten över konkursegendomen, men ändå behåller äganderätten till den.

Därefter har emellertid HD framhållit i flera mål att frågan om huruvida konkursegendomen anses ha övergått till, eller blott blivit omhändertagna av, konkursboet saknar betydelse. Sålunda ansågs denna fråga inte påverka konkursboets möjligheter att göra gällande samma obligationsrättsliga invändningar som konkursgäldenären mot en av konkursgäldenärens avtalsparter i NJA 2010 s. 617.[1049] Inte heller hade frågan betydelse för HD:s ställningstagande i NJA 2013 s. 304, vilket innebar att ett konkursbo inte kunde undkomma rättegångskostnader genom att återkalla sitt tidigare beslut att inträda i processen.[1050] Det kan också nämnas att justitieråd Lindskog för egen del tillade i NJA 2011 s. 306 att det äldre synsättet – att konkursgäldenären äger konkurs-egendomen – har övergivits och att nuvarande utgångspunkt snarare är att egendomen övergår till konkursboet såsom en särskild juridisk person.[1051]

Någon entydig linje syns inte i HD:s praxis. I vissa sammanhang har konkursbon betraktats som ett från konkursgäldenären fristående rätts-subjekt, medan denna gräns i andra sammanhang har upplösts. Frågan om huruvida konkursboet förvärvar eller bara omhändertar konkurs-egendomen har HD tagit avstånd ifrån i senare avgöranden.

Två argument ser ut att ha framförts i den skatterättsliga litteraturen till stöd för att konkursbon inte skulle utgöra juridiska personer.[1052] Det ena argumentet går ut på att konkursbon inte kan bli föremål för exekutiva

[1047] Se exempelvis a.a., s. 421 f.
[1048] Se dock 1:4 KonkL numera.
[1049] Se framförallt p. 8 i NJA 2010 s. 617.
[1050] Se framförallt p. 11 i NJA 2013 s. 304.
[1051] Se också Lindskog, Betalning - om kongruent infriande av penningskulder och andra betalningsrättsliga frågor, 2014, s. 626 om att den skillnad som tidigare gjordes mellan äganderätt och rådighet numera har övergivits.
[1052] Se avsnitt 3.3.5.1.

åtgärder och det andra går ut på att konkursgäldenären fortfarande äger de tillgångar som ingår i konkursen. Såvitt gäller det första argumentet kan noteras att det numera framgår av 1:4 KonkL att ett konkursbo kan försättas i konkurs.[1053] I sin tur har HD även ansett att utmätning kan ske hos ett konkursbo.[1054] Påståendet att ett konkursbo inte kan bli föremål för exekutiva åtgärder stämmer alltså inte längre och stödjer därför inte slutsatsen att konkursbon inte utgör juridiska personer.

Till stöd för påståendet att konkursgäldenären fortfarande äger de tillgångar som ingår i konkursen har det hänvisats till ett litteraturuttalande av Lars Welamson från 1961.[1055] Han uttrycker att det är ”en numera allmänt vedertagen uppfattning, att boet icke äger någon egendom”.[1056] Samtidigt framför han dock att termen ”konkursbo” å ena sidan kan beteckna en förmögenhetsmassa och å andra sidan ett rättssubjekt. Enligt honom följer reglerna för konkursbon i de allra flesta avseenden samma regler som gäller för det som brukar betecknas ”juridiska personer”. Vissa rester av ”normal ägarposition” kvarblir dock hos gäldenären, enligt Welamson. Det han åsyftar är att egendom som inte blir såld under konkursen återgår till gäldenären, att gäldenären inte kan straffas för tillgrepp eller förskingring om denne förfogar över konkursegendomen och att konkursboet inte behöver söka lagfart för de fastigheter som ingår i konkursen. Vad som däremot talar för att äganderätten övergått är att konkursgäldenären inte personligen svarar för de massaskulder som boet ådrar sig. Boet svarar för dessa skulder med konkursegendomen. Sammantaget anför Welamson att några slutsatser på olika rättsliga problem inte bör härledas ur antagandet att konkursbo utgör eller inte utgör en juridisk person.[1057]

Motsvarande påpekas i Welamsons och Mellqvists monografi ”Konkurs och annan insolvensrätt” från 2017. Ett ytterligare argument

[1053] Ändringen infördes genom lag (1979:349) om ändring i konkurslagen (1921:225).
[1054] Se NJA 1984 s. 113 med hänvisning till prop. 1978/105 med förslag till ändring i konkurslagen (1921:1225), m.m.”, s. 696.
[1055] Se bland annat Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 249 och Svensson, SvSkT, 1984, s. 421.
[1056] Welamson, 1961, s. 193 f.
[1057] A.a., s. 192 ff.

som de anför till stöd för att äganderätten inte åvilar konkursboet består i att konkursen inte betraktas som ett fång.[1058]

Ifråga om att konkursboet inte skulle göra något fång har emellertid Stefan Lindskog, med stöd av NJA 1993 s. 641, beskrivit konkursen som en universalsuccession.[1059] Han invänder också överlag mot föreställningen att konkursgäldenären skulle ha äganderätt till konkursegendomen. Enligt Lindskog förekom det ett äldre synsätt enligt vilket endast rådigheten, men inte äganderätten till konkurstillgångarna ansågs övergå på konkursboet. Detta stöddes på 3:1 KonkL som föreskriver att gäldenären inte får råda över konkursegendomen. Enligt Lindskog kan emellertid 3:3 och 3:5 KonkL anföras till stöd för att äganderätten tillkommer konkursboet. I 3:3 KonkL talas om egendom som ”till ett konkursbo räknas” och i 3:5 om egendom som gäldenären ”har rätt att av konkursboet få ut”. Det äldre synsättet är enligt Lindskogs mening därför inte längre hållbart.[1060]

Lindskog ger också tydligt uttryck för uppfattningen att konkursbo utgör en juridisk person. Till stöd för detta framför han bland annat att krav på en massafordran inte kan riktas mot konkursgäldenären personligen,[1061] att konkursbon kan uppträda som part i tvister, att konkursbon är skattesubjekt för mervärdesskatt och att konkursbon kan sluta olika typer av avtal.[1062] Av detta ska man dock inte dra förhastade slutsatser enligt Lindskog. Rättspersonligheten kan vara mer eller mindre fullgången.[1063]

Frågan om huruvida konkursbon ska betraktas såsom egna rättssubjekt eller inte är också central i Jenny Söderlunds avhandling ”Konkursrätten – om konkursboet ses som en association i tvångslikvidation med borgenärerna som medlemmar” från 2009. Enligt Söderlund borde det numera vara obestridligt att konkursboet har juridisk personlighet. [1064]

[1058] Se Mellqvist och Welamson, 2017, s. 99 f.
[1059] Lindskog, Betalning - om kongruent infriande av penningskulder och andra betalningsrättsliga frågor, 2014, s. 625.
[1060] A.a., s. 626. Jfr Kuylenstiernas skiljaktiga mening i RÅ 1955 ref. 21 där han åberopar 27 § i gamla KonkL (1921:225) på motsvarande sätt.
[1061] A.a., s. 602 f.
[1062] A.a., s. 626 fotnot 2344. Han framhåller att det ”måste vara obestridligt” att konkursbo utgör en juridisk person.
[1063] A.a., s. 603 fotnot 2236.
[1064] Söderlund, Konkursrätten - om konkursboet ses som en association i tvångslikvidation med borgenärerna som medlemmar, 2009, s. 234.

Vidare är hon kritisk till påståendet att konkursboet inte äger konkurstillgångarna och därför skulle ha en ”haltande” rättspersonlighet. Enligt henne måste den juridiska personligheten uppgå till hundra procent – antingen är något en juridisk person eller inte.[1065] Vidare anför hon att äganderätten till konkursegendomen bör anses åvila konkursboet.[1066] Hon framhåller att det med fog kan ifrågasättas huruvida konkursgäldenären ens har några ägarbefogenheter kvar.[1067] Som argument framför hon att så länge konkursboet kan ådra sig och bära skulder måste det också kunna äga tillgångar – i annat fall skulle avsaknaden av äganderätt för konkursboet strida mot den allmänna rättsgrundsatsen att man inte kan använda andras tillgångar till uppfyllelse av egna förpliktelser.[1068] Att konkursboet har äganderätt avspeglar sig enligt henne också i att konkursgäldenärens restvärdesanspråk inte ger denne någon rätt att bestämma över vad som ska göras med konkurstillgångarna under konkursen.[1069]

Söderlund bemöter också tre av de argument som har anförts till stöd för att konkursgäldenären antas äga konkursegendomen. Det första argumentet är att egendom som inte tas i anspråk av konkursboet tillfaller konkursgäldenären efter konkursens avslutande. Söderlund framför dock att vad som händer med konkursboets egendom efter konkursboets upplösande saknar betydelse för vad som gäller under konkursboets bestånd. I annat fall borde inte heller ett aktiebolag anses äga något eftersom tillgångarna återgår till bolagets ägare efter dess upplösande.[1070]

Det andra argumentet består i att konkursgäldenären inte kan straffas för tillgrepp eller förskingring om denne olovligen tillägnar sig konkurstillgångarna under konkursen. Enligt Söderlund är det emellertid gäldenärens besittning av (och inte äganderätt till) konkurstillgångarna som avgör detta. Enligt henne är det därför inte alls säkert att gäldenärsbrott är rätt klassificering när gäldenären förfogat över tillgångar som åter-

[1065] A.a., s. 236.
[1066] A.a., s. 316. Jfr Karlgren, Studier över privaträttens juridiska personer och samfälligheter utan rättspersonlighet, 1929, s. 277 fotnot 1 som talar om konkursboet såsom en juridisk person trots att konkurstillgångarna enligt hans mening fortfarande ägs av konkursgäldenären.
[1067] Söderlund, 2009, s. 325.
[1068] A.a., s. 316 f.
[1069] A.a., s. 325.
[1070] A.a., s. 322.

förts i dennes besittning eller som förvärvats eller producerats av konkursboet.[1071]

Det tredje argumentet består slutligen i att konkursboet inte behöver söka lagfart på en fastighet som ingår i konkursen, detta eftersom konkursboet inte gör något fång. Mot detta invänder Söderlund framförallt att äganderättsplaceringen snarare knyter an till vad konkursboet har *rätt* att göra än vad det *kan* och *måste* göra. Den som äger en fastighet kan befrias från lagfartsplikt utan att äganderätten måste placeras hos annan. Så är exempelvis fallet med dödsbon.[1072]

Sammanfattningsvis finns det ingen bestämning av termen konkursbo i KonkL. I förarbetena framhålls att termen kan ges olika innebörd i olika sammanhang. Termen konkursbo kan dels förstås som en förmögenhetsmassa, dels som ett särskilt rättssubjekt. I HD:s praxis framträder inte heller någon helt entydig bild av huruvida konkursbon betraktas som egna juridiska personer eller inte. Inte heller är så fallet i rättslitteraturen. Till stöd för att konkursbon inte skulle vara juridiska personer har det tidigare hävdats att konkursbon inte själva kan bli föremål för exekutiva åtgärder. Detta har emellertid förändrats i senare civilrättslig lagstiftning och rättspraxis. Ett annat argument som har framförts är att konkursboet inte äger konkursegendomen. Detta argument har underbyggts med att konkursgäldenären har ett restvärdesanspråk, att konkursgäldenären inte kan straffas för tillgrepp eller förskingring genom att förfoga över konkursegendomen och att konkursboet inte behöver söka lagfart på de fastigheter som ingår i konkursen. Att dessa förhållanden skulle ha något med äganderätt att göra har under senare tid emellertid ifrågasatts i den civilrättsliga rättslitteraturen.

3.3.5.3 Analys av vilken ledning civilrätten ger för den skatterättsliga frågeställningen

Som argument mot att betrakta konkursbon som egna skattesubjekt har det tidigare påståtts i den skatterättsliga litteraturen att ett konkursbo inte äger konkursegendomen och därför inte heller utgör någon juridisk

[1071] A.a., s. 322 f.
[1072] A.a., s. 323 f. med hänvisning till 20:1 2 st. JB vad gäller dödsbon.

person.[1073] Ett ytterligare argument som Bergström framförde i sin avhandling till stöd för att konkursbon inte utgjorde juridiska personer bestod i att konkursbon inte kunde bli föremål för exekutiva åtgärder. Emellertid framhöll han också att några rättsliga konsekvenser inte följer av att kvalificera ett konkursbo som en juridisk person och att denna kvalificering därför inte heller borde vara avgörande för ett konkursbos skattskyldighet.[1074] På motsvarande sätt uttalade Pelin och Elwing att det ur skattesynpunkt inte är nödvändigt att ta ställning till frågan om ett konkursbo utgör en juridisk person eller inte.[1075]

Samtidigt finns det uttalanden i skatterättslitteraturen som ger uttryck för att konkursbon *inte* utgör juridiska personer.[1076] Frågan har förvisso inte stått i centrum eller underkastats någon närmare analys i dessa fall, men det finns ändå anledning att närmare granska dem. Dessa påståenden har nämligen en deskriptiv form och framstår som ett konstaterande av hur något (civilrätten) är. På så sätt sker en nedtoning av frågans normativa dimension. Det innebär att de skäl som kan anföras för och emot behandlingen av konkursbon som egna rättssubjekt i olika sammanhang hamnar i bakgrunden. Dessutom försvåras en argumentation i andra riktningen. Detta kan exemplifieras med följande uttalande i läroboken Inkomstskatt: ”Ett konkursbo anses inte var[a] en juridisk person utan en förvaltningsform vid insolvens. *Ändå* har frågan väckts om inte konkursbo borde vara skattskyldigt för de inkomster som inflyter till konkursboet efter konkursens inträde.”[1077] Utgångspunkten är sålunda att konkursbo inte utgör någon juridisk person och *på grund av detta* inte heller borde behandlas som ett eget skattesubjekt. Detta implicerar enligt min mening att den som hävdar motsatsen måste kunna övertyga.

Den utveckling som skett på civilrättsområdet i tiden efter Bergströms avhandling talar emellertid för den motsatta ståndpunkten, det vill säga att konkursbon utgör juridiska personer. Ett konkursbo kan numera försättas

[1073] Bratt, SvSkT, 1945, s. 98, Bratt, SvSkT, 1953, s. 235, Themptander, SvSkT, 1955, s. 252.
[1074] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 250.
[1075] Pelin och Elwing, 2003, s. 28 f och s. 137 f.
[1076] Lindencrona, i Festskrift till Gertrud Lennander, 2010, s. 180 och Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman, 2019, s. 58.
[1077] Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman, 2019, s. 58. Min kursivering.

i konkurs och vara föremål för utmätning.[1078] Argumentet att ett konkursbo inte kan bli föremål för exekutiva åtgärder stämmer alltså inte längre och stödjer därför inte slutsatsen att konkursbon inte utgör juridiska personer.

Till grund för att konkursbon inte skulle utgöra juridiska personer har det som sagt också påståtts att äganderätten till konkursegendomen åvilar konkursgäldenären. Att så är fallet verkar det råda enighet om i den skatterättsliga litteraturen. Denna föreställning ser också ut att ha fått genomslag i HFD:s praxis. Ett exempel på detta är justitieråd Voss tillägg i RÅ 1982 1:5. I målet slog HFD fast att en konkursgäldenär skulle beskattas personligen för den kapitalvinst som uppstått genom konkursboets försäljning av en fastighet. I ett tillägg till domen uttryckte justitieråd Voss att under en konkurs ägs konkurstillgångarna fortfarande av konkursgäldenären, även om denne inte kan förfoga över dem. Voss framhöll också att det saknar betydelse att köpeskillingen inte kommer gäldenären tillgodo eftersom så även är fallet med försäljningar som genomförs före konkursutbrottet, men där betalningen inflyter efter nämnda tidpunkt. Vidare drog han paralleller till att inkomster genom eget arbete under konkurs är skattepliktiga, liksom försäljningar genom utmätning.

Argumentet att det endast är rådigheten och inte äganderätten som övergår på konkursboet stöds framförallt på justitieråd Hellqvists tillägg i NJA 1945 s. 177 och på Welamsons monografi från 1961. Welamson uttrycker närmare bestämt att vissa rester av normal ägardisposition blir kvar hos konkursgäldenären.[1079] På senare tid har detta emellertid ifrågasatts av Söderlund.[1080] Att frånkänna konkursboet äganderätt skulle enligt henne strida mot den grundläggande principen att man inte kan använda andras tillgångar till uppfyllelse av egna förpliktelser.[1081] Söderlund intar en substantialistisk förståelse av äganderätt, men till skillnad från vad som har uttalats i skatterättslitteraturen anför hon att denna äganderätt åvilar konkursboet. Likaså har Lindskog framhållit att det utgör ett föråldrat synsätt att endast rådigheten och inte äganderätten

[1078] Se 1:4 KonkL och NJA 1984 s. 113.
[1079] Welamson, 1961, s. 192 ff.
[1080] Söderlund, 2009, s. 322.
[1081] A.a., s. 316 f.

skulle övergå på konkursboet.[1082] Vidare har han uttryckt att äganderättsfrågan hänger ihop med exekutionsfrågan. Ett konkursbo hade inte kunnat utsättas för exekutiva åtgärder om inte konkursboet hade ägt några tillgångar.[1083]

Mot bakgrund av det nyss sagda kan det framstå som att den skatterättsliga föreställningen om att konkursboet saknar äganderätt till konkursegendomen utgör ett omedvetet fjärmande från civilrätten. Huruvida konkursboet äger eller inte äger konkursegendomen ankommer emellertid på äganderättsbegreppets avgränsning. Föreställningen om att konkursboet inte skulle äga konkursegendomen har framförallt grundats på ett särskiljande mellan äganderätt och rådighet. Detta framgår tydligt i justitierådet Hellqvists tillägg i NJA 1945 s. 177 och i justitieråd Voss tillägg i RÅ 1982 1:5. Söderlund verkar däremot betrakta rådigheten som en del i äganderätten. I äganderättsbegreppet inkluderar hon nämligen det som hon kallar bruksrätten, rätten att fatta beslut om objektet, rätten att verkställa sådana beslut m.m.[1084] På samma linje framhåller Lindskog att uppdelningen mellan äganderätt och rådighet numera har övergivits i civilrätten.[1085] Detta knyter an till en av de faktorer som gör det problematiskt att behandla civilrättsliga begrepp såsom yttre entiteter, nämligen att en och samma term (i detta fallet äganderätt) avgränsas på olika sätt i olika civilrättsliga sammanhang.[1086] Ingen avgränsning av äganderättsbegreppet är emellertid sann i sig själv. Ett konkursbo kan därför sägas vara både ägare och inte ägare till konkursegendomen. Såvitt gäller HD:s praxis från senare tid kan noteras att HD inte har ansett det vara avgörande för lösandet av de civilrättsliga frågorna att ta ställning till huruvida konkursboet äger konkursegendomen eller inte.[1087]

Överlag verkar konkursbon betraktas som juridiska personer i den civilrättsliga litteraturen. Denna syn på konkursbon uttrycks av Palmér

---

[1082] Lindskog, Betalning - om kongruent infriande av penningskulder och andra betalningsrättsliga frågor, 2014, s. 626. Jfr också hans tillägg i NJA 2011 s. 306 där han uttrycker att egendomen övergår till konkursboet såsom en särskild juridisk person.
[1083] Se Lindskog som med hänvisning till Söderlund, 2009, s. 237 framhåller att 1:4 KonkL är den yttersta bekräftelsen på konkursboets rättssubjektivitet.
[1084] A.a., s. 325.
[1085] Lindskog, Betalning - om kongruent infriande av penningskulder och andra betalningsrättsliga frågor, 2014, s. 626.
[1086] Se avsnitt 1.3.5 (faktor nr. 3).
[1087] NJA 2010 s. 617 och NJA 2013 s. 304.

och Savin,[1088] Söderlund[1089] och Lindskog.[1090] I linje med detta uttrycker också Welamson och Mellqvist att konkursbon i stor utsträckning följer de regler som gäller för juridiska personer.[1091] Synen på konkursbon såsom juridiska personer är dock inte helt enhetlig. Mer tveksam är Håstad som utgår ifrån att konkursbon snarare borde betraktas som en förvaltning av konkursgäldenärens egendom. Möjligen är detta synsätt präglat av, eller kanske begränsat till den kontext han uttalar sig i, nämligen konkursförvaltares möjligheter att inträda i konkursgäldenärens avtal. Han framhåller att synen på konkursbon såsom egna juridiska personer kan vara användbar för att förklara uppkomsten av massaskulder.[1092] Det framhålls också på flera håll i civilrätten att några lösningar på rättsliga problem inte bör härledas ur synen på konkursbon såsom juridiska personer.[1093] I förarbetena till nuvarande KonkL framhålls att termen ”konkursbo” kan avse både en förmögenhetsmassa och ett eget rättssubjekt, samt att några lösningar på rättsliga problem inte kan härledas från denna fråga.[1094] Från HD:s praxis märks att ett konkursbo både har och inte har ansetts som ett fristående subjekt i förhållande till konkursgäldenären.[1095] Mot denna bakgrund kan det konstateras att ett konkursbo vare sig är eller inte är en juridisk person, utan något som formas till att bli eller inte bli en juridisk person i olika civilrättsliga sammanhang.

Sammanfattningsvis kan följande sägas. Av civilrätten följer inte något helt entydigt svar på huruvida konkursbon utgör juridiska personer eller inte, om än relativt stor konsensus råder i den civilrättsliga litteraturen kring synen på konkursbon såsom juridiska personer. Det följer inte heller entydigt av civilrätten huruvida konkursboet eller konkursgäldenären äger konkursegendomen. Olika ställningstaganden i denna fråga har berott på hur äganderättsbegreppet har avgränsats, framförallt med avseende på om det har gjorts skillnad mellan äganderätt och rådighet eller om rådigheten

---

[1088] Palmér och Savin, www.nj.se/juno, hämtad den 7 januari 2020, kommentar till 1 kap 1 §.
[1089] Söderlund, 2009, s. 234.
[1090] Lindskog, Betalning - om kongruent infriande av penningskulder och andra betalningsrättsliga frågor, 2014, s. 602 f.
[1091] Se Mellqvist och Welamson, 2017, s. 99 f.
[1092] Håstad, Köprätt - och annan kontraktsrätt, 2009, s. 186 fotnot 11.
[1093] Welamson, 1961, s. 192 ff., Mellqvist och Welamson, 2017, s. 99 f. och Lindskog, Betalning - om kongruent infriande av penningskulder och andra betalningsrättsliga frågor, 2014, s. 603 fotnot 2236.
[1094] Prop. 1986/87:90 om ny konkurslag, s. 179, 183 f.
[1095] Jfr NJA 1979 s. 427 med NJA 1996 s. 46 och NJA 2004 s. 777.

har ansetts ingå i äganderättsbegreppet. Det finns sålunda inte ett korrekt svar på huruvida konkursbon äger konkursegendomen eller inte. Det finns inte heller bara ett svar på huruvida konkursbon utgör juridiska personer eller inte. Civilrättsligt problemlösande är nämligen inte styrt av huruvida ett konkursbo har status av juridisk person eller inte. Statusen betingas av sammanhanget, det vill säga av de hänsynstaganden och överväganden som det civilrättsliga problemlösandet aktualiserar i en viss fråga. Med andra ord är statusen av juridisk person något som kontinuerligt produceras och som produceras på olika sätt i olika civilrättsliga sammanhang.

3.3.6 Aktiebolag

3.3.6.1 Den skatterättsliga frågeställningen

Termen ”aktiebolag” förekommer på en rad håll i IL utan att uttryckligen definieras där,[1096] varför det kan tänkas att den civilrättsliga bestämningen är relevant även i skattehänseende. Såvitt jag kan se har inte HFD i något skatterättsligt mål frågat sig huruvida något utgör ett svenskt aktiebolag eller inte. Frågan ser alltså hittills inte ut att ha orsakat några tillämpningsproblem i HFD:s praxis.[1097] Möjligen beror detta på att frågan enkelt anses kunna stämmas av mot bolagsregistret.[1098] I läroboken Inkomstskatt uttalas sålunda att ”[i]nnan aktiebolaget registrerats behandlas det inte som ett aktiebolag i skattehänseende”. Det uttalas också att ”[s]katterätten anknyter helt till civilrätten beträffande vad som avses med aktiebolag”.[1099] Enligt Bergström används termen ”aktiebolag” i hela civilrätten med den innebörd som termen har i ABL, liksom den uppfattas på ett enhetligt sätt i skatterättslig praxis.[1100]

[1096] Närmare bestämt förekommer termen ”aktiebolag” på 135 ställen i IL, se exempelvis 11:45, 13:9, 14:17, 15:3, 16:8, 27:12, 42:15a IL. Det kan noteras att i 2 kap IL, där olika termer definieras, anges under rubriken ”aktiebolag” inte något annat än att Europabolag räknas som aktiebolag vid tillämpningen av IL (se 2:4 IL).

[1097] Det kan noteras att annan fråga är huruvida en utländsk association ska jämställas med ett svenskt aktiebolag, se exempelvis RÅ 2009 ref. 100.

[1098] Se 2:25 ABL.

[1099] Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman, 2019, s. 365.

[1100] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 231.

I vissa situationer hade det emellertid kunnat tänkas att frågan om vad ett aktiebolag är skulle vara skatterättsligt problematisk. En sådan situation är då ett aktiebolag har blivit registrerat trots att förutsättningarna för registrering inte varit uppfyllda. Mig veterligen har denna fråga emellertid inte aktualiserats i HFD:s praxis. Problematiken behandlas i Bergströms monografi ”Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel”. Enligt honom har det vare sig prövats i civil- eller skatterättslig praxis huruvida en talan om felaktig registrering ska medföra att rättshandlingar som har ingåtts före registreringens upphävande ska anses som ogiltiga. Med hänvisning till Olivecrona uttrycker han dock att registreringens upphävande endast bör ha effekt för framtiden, det vill säga från och med registreringens upphävande och inte från och med registreringstidpunkten. Oriktigt registrerade aktiebolag bör enligt honom därför behandlas som skattesubjekt fram till det att registreringen upphävs.[1101]

Synen på huruvida något utgör ett aktiebolag vid en viss tidpunkt var tidigare skatterättsligt relevant vid så kallade retroaktiva företagsombildningar. I RÅ 1974 A 724 hade en enskild näringsidkare mot slutet av sitt beskattningsår överlåtit rörelsen till ett aktiebolag, vars bildande hade överenskommits genom en på samma dag upprättad stiftelseurkund. Enligt HFD kom aktiebolaget till stånd vid en efterföljande konstituerande stämma. Strax efter detta registrerades också bolaget. Trots att överlåtelseavtalet ingicks i slutet av beskattningsåret skulle överlåtelsen enligt avtalet anses ha skett vid beskattningsårets början. Den enskilde näringsidkaren hade också sett till att förlänga beskattningsåret så att bolaget hann registreras före dess utgång. Frågan i målet var om bolaget skulle beskattas istället för den enskilde näringsidkaren redan från och med beskattningsårets början. HFD uttalade att det inte hade framkommit någon anledning att inte godta aktiebolaget som verksamhetsdrivare från och med beskattningsårets början, varför detta blev utgången i målet. Ingen diskussion fördes kring huruvida det förelåg något aktiebolag eller inte vid beskattningsårets början.

Bergström har i sin analys av målet framhållit att ett aktiebolag inte kan driva rörelse före sitt bildande. Han har påpekat att motsvarande uttalande görs i förarbetena till 1975 års aktiebolagslag och att detta talar för att

[1101] Bergström, Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel, 1984, s. 191 ff.

avgörandet i RÅ 1974 A 724 vilar på en rent skatterättslig lösning. Samtidigt har han framfört att utfallet motiveras av praktiska överväganden eftersom det i praktiken är svårt och krångligt att upprätta ett särskilt bokslut vid den verkliga överlåtelsedagen. Enligt Bergström vann den enskilde inte heller några avgörande skattefördelar genom att det retroaktiva övertagandet godkändes.[1102]

En retroaktiv företagsombildning accepterades däremot inte med skatterättslig verkan i RÅ 1976 ref. 28 då bolaget inte hade hunnit registreras före beskattningsårets utgång. Frågan uppkom återigen i RÅ 2004 ref. 39 där HFD anförde att de senaste trettio årens civil- och skattelagstiftning inte medfört några genomgripande förändringar ifråga om förutsättningarna för retroaktiva företagsombildningar. Eftersom bolaget i detta fall hade registrerats före beskattningsårets utgång godtogs den retroaktiva företagsombildningen.

Genom en lagändring som trädde ikraft 2005 har möjligheten till retroaktiva företagsombildningar med skatterättslig verkan tagits bort (1:13 3 st. IL). I förarbetena till regeln motiverades detta med att retroaktiva företagsombildningar leder till en skatteförmån för det fall inkomster som egentligen uppkommit i en enskild näringsverksamhet till slut bara beskattas i ett aktiebolag med bolagsskatt. Dessutom motiverades ändringen med att den leder till en harmonisering mellan skatte- och civilrätt, till bättre förutsebarhet samt undkommer vissa oklarheter som gjort sig gällande med den äldre ordningen. Som ett exempel på en sådan oklarhet anfördes att kapitalvinster på delägarrätter beskattas i inkomstslaget kapital för enskilda näringsidkare, men i inkomstslaget näringsverksamhet för aktiebolag. Det blir då problematiskt att verksamheten anses bedriven av aktiebolaget, medan avyttringen har genomförts av den enskilde näringsidkaren.[1103]

Sammanfattningsvis kan inte jag se att frågan om huruvida något är ett aktiebolag eller inte har varit särskilt problematisk i HFD:s praxis. Det är teoretiskt möjligt att frågan kan vålla problem om ett aktiebolag har registrerats trots att villkoren för registrering inte varit uppfyllda, men

---

[1102] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 233 ff. och Bergström, Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel, 1984, s. 184 ff.

[1103] Prop. 2004/05:32, Utökade möjligheter till överföring av periodiseringsfonder och expansionsfond, m.m., s. 26 ff. Med ”harmonisering” ska förmodligen förstås koherens.

såvitt jag vet har detta ännu inte varit föremål för prövning. Däremot har retroaktiva företagsöverlåtelser prövats. Dessa har tidigare accepterats med skatterättslig verkan i HFD:s praxis om bolaget blivit registrerat före beskattningsårets utgång. Genom en lagändring som trädde ikraft 2005 accepteras emellertid inte längre retroaktiva företagsöverlåtelser i skatterättsligt hänseende. Även om termen ”aktiebolag” inte verkar ha orsakat särskilt stora tillämpningsproblem i HFD:s praxis återstår ändå frågan: Vad är ett aktiebolag? I nästföljande avsnitt undersöker jag om civilrätten lämnar något svar på detta och om det civilrättsliga aktiebolagsbegreppet i så fall ger någon ledning för hanterandet av felaktigt registrerade aktiebolag och av retroaktiva företagsombildningar.

3.3.6.2 Aktiebolag i civilrätten

Någon definition av aktiebolag står inte att finna i ABL. Såvitt jag kan se har inte heller HD sökt definiera vad ett AB är i något rättsfall. Vissa försök har däremot gjorts i den internationella rättslitteraturen att ange vad en *corporation* är. Reineier Kraakman med flera listar i ”The Anatomy of Corporate law” fem egenskaper som är gemensamma för en *corporation* i många olika jurisdiktioner: *legal personality, limited liability, transferable shares, delegated management* och *investor ownership.*[1104] Författarna framhåller emellertid att denna bestämning har gjorts i syfte att komparera den bolagsrättsliga regleringen i olika stater. Bestämningen uppges inte ha betydelse för att några rättsverkningar ska inträda. Exempelvis framhåller de följande kring egenskapen *legal personality*:

> However, we should make clear that legal personality in the lawyer's sense is not in itself an attribute that is a necessary precondition for the existence of any—or indeed all—of these rules, but merely a handy label for a package that conveniently bundles them together. Although it is common in the legal literature to extend syllogistic deduction from the premise of legal personality to the existence of other characteristics of "personhood" beyond the three foundational features we have described in this section,

[1104] Kraakman, Armour, Davies, Enriques, Hansmann, Hertig, Hopt, Kanda, Pargendler, Ringe och Rock, The anatomy of corporate law - a comparative and functional approach, 2017, s. 5 ff. Jfr Cahn och Donald, Comparative Company Law, 2010, s. 9 med vidarehänvisningar.

> such as ethnicity, or the protected enjoyment of civil rights, we see no functional rationale that compels this.[1105]

Ett annat sätt att betrakta bolagskonstruktionen är såsom ett nät av kontraktuella relationer. I artikeln ”Theory of the firm - Managerial behavior, agency costs and ownership structure” framhåller Jensen och Meckling att bolagsformen utgör en ”*legal fiction which serves as a nexus for contracting relationships and which is also characterized by the existence of divisible residual claims on the assets and cash flows of the organization which can generally be sold without permission of the other contracting individuals*”. Enligt författarnas mening är personifieringen av ett bolag därför allvarligt missledande.[1106] Detta ska emellertid förstås mot bakgrund av att denna teori har sitt ursprung i ekonomisk forskning. Perspektivet har anlagts för att möjliggöra en undersökning av sådana frågor som varför vissa företag är större än andra, varför vissa verksamheter bedrivs i bolagsform och inte på den öppna marknaden med mera.[1107] Enligt Per Samuelsson har denna kontraktsteori, eller syntes av teorier, haft en genomgripande och fruktbar betydelse för den amerikanska bolagsrättsliga forskningen och borde även kunna anammas i svensk bolagsrättslig forskning.[1108] Även i detta fall rör det sig emellertid om ett perspektiv för att studera vissa typer av frågor och inte om en bestämning som påstås vara rättsligt relevant.

Hanna Almlöf framför i sin avhandling att de fem kännetecken som Kraakman med flera listar såsom karaktärsdrag hos ett aktiebolag helt saknas, eller i vart fall inte har så stor praktisk betydelse, i ägarledda bolag (med undantag för det begränsade personliga ansvaret). Hon utgår själv ifrån en syn på aktiebolaget såsom ett *Nexus of Contracts*. Detta synliggör olika intressenters anspråk på och relationer till andra intressenter, dels vad gäller interna intressenter såsom aktieägare, ledning och anställda, dels vad gäller externa intressenter såsom kunder, leverantörer och kredit-

[1105] Kraakman, Armour, Davies, Enriques, Hansmann, Hertig, Hopt, Kanda, Pargendler, Ringe och Rock, 2017, s. 8.
[1106] Jensen och Meckling, Journal of Financial Economics, 1976, s. 311.
[1107] Se exempelvis Coase, Economica, 1937, s. 386 ff. och Grossman och Hart, Journal of Political Economy, 1986, s. 691 ff.
[1108] Samuelsson, SvJT, 1997, s. 546 f. Se även Eklund, Aktiebolagsrätt och aktiemarknadsrätt, 2016, s. 76.

givare.[1109] Som jag förstår det utgör bestämningen ett analysinstrument för hennes studie, snarare än ett försök att söka fastställa vad ett aktiebolag är i rättslig mening.

Enligt Karin Eklund och Daniel Stattin fanns det i äldre litteratur tre olika förståelser av ett aktiebolags natur. Den första, vilken kallas realitetsteorin, innebar att ett aktiebolag som bildats enligt gällande rätt ansågs få självständigt liv (aktiebolaget ansågs bli något mer än den juridiska konstruktionen). Den andra, vilken kallas fiktionsteorin, behandlade istället aktiebolaget som en rättslig fiktion. Den tredje, vilken kallas Zweckvermögen-teorin, såg aktiebolaget som en särskild förmögenhet som avsatts för visst ändamål. Enligt Eklund och Stattin har dessa teoribildningar haft viss betydelse för om ett aktiebolag ansetts kunna ha något eget intresse vid sidan av aktieägarnas intressen (realitetsteorin) eller om aktiebolagets och aktieägarnas intressen ansetts sammanfalla (fiktionsteorin).[1110] Samtidigt ifrågasätter Eklund och Stattin huruvida det är särskilt intressant att fråga sig vad ett aktiebolag är. Av större intresse är enligt deras mening vilka egenskaper aktiebolaget anses ha.[1111]

Carl Hemström och Magdalena Giertz talar i ”Bolagens rättsliga ställning” om ”rekvisit” som skiljer bolag och föreningar åt. För att det ska röra sig om ett bolag brukar det enligt deras mening krävas att medlemmarna är förpliktade att verka för det gemensamma ändamålet. En skillnad brukar också bestå i att medlemsskaran är öppen i en förening, men sluten i ett bolag. Enligt deras mening fungerar denna gränsdragning i de flesta fall, men inte alltid.[1112] När det gäller just aktiebolag framhåller de att dess karaktäristik är ganska ointressant. Gränsdragningen mellan bolag och föreningar har enligt deras mening till syfte att lösa ett problem som inte uppkommer för registrerade aktiebolag. De påstår också att aktiebolag som är under bildande, men som ännu inte registrerats, inte heller brukar vålla några problem.[1113] Som jag ser det tjänar deras inledande beskrivning av aktiebolag främst ett pedagogiskt syfte.

[1109] Almlöf, Bolagsorganens reglering och dess ändamålsenlighet - en aktiebolagsrättslig studie om ägarledda bolag, 2014, s. 84 ff.
[1110] Eklund, 2016, s. 72.
[1111] A.a., s. 73.
[1112] Hemström och Giertz, Bolagens rättsliga ställning - om enkla bolag, handelsbolag, kommanditbolag och aktiebolag, 2013, s. 20 f.
[1113] A.a., s. 22.

Claes Bergström och Per Samuelsson talar i ”Aktiebolagets grundproblem” om aktiebolagets ”karakteristiska egenskaper” och framhåller att dessa egenskaper inte ska ses som konstitutiva i den meningen att de tillhandahåller någon uttömmande definition av aktiebolag. I likhet med Hemström och Giertz framhåller de också att i förhållande till aktiebolag behövs inte några rättsliga kriterier för att avgöra om en viss samverkan utgör ett aktiebolag eller inte. Eftersom aktiebolagsbildningen förutsätter registrering är det enligt deras mening inte något problem att avgöra huruvida en viss samverkan faller under aktiebolagsregleringen eller inte.[1114]

Om det nu är så att registreringsförfarandet gör det obehövligt att definiera vad ett aktiebolag är för att lösa civilrättsliga problem skulle det kunna påstås att ett aktiebolag *är sin registrering*, det vill säga att med termen ”aktiebolag” menas det som har registrerats såsom ett aktiebolag.[1115] I denna bemärkelse skulle dessutom kunna påstås att det bara finns ett aktiebolagsbegrepp i civilrätten.[1116]

Formellt sett är registreringen emellertid inte bestämmande för när ett aktiebolag är bildat. Ett aktiebolag är bildat redan när stiftelseurkunden har undertecknats av samtliga stiftare (2:4 ABL). Registreringen medför (endast) att bolaget får rättskapacitet enligt 2:25 ABL.[1117] Att aktiebolaget får rättskapacitet först i samband med registreringen finns det dessutom

---

[1114] Bergström och Samuelson, Aktiebolagets grundproblem, 2015, s. 32.

[1115] Detta ligger i linje med Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg och Simon-Almendal, 2017, s. 394 där det uttrycks att med termen ”aktiebolag” avses ”i första hand ett behörigen inregistrerat svenskt aktiebolag”. I 2019 års upplaga uttrycks istället: ”Innan aktiebolaget registrerats behandlas det inte som ett aktiebolag i skattehänseende.” (Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman, 2019, s. 365).

[1116] Tidigare betraktades förvisso bank- och försäkringsaktiebolag såsom egna associationsformer (jfr prop. 1999/2000:2, Inkomstskattelagen del 2, s. 23). Numera framgår dock av lagen om bank och finansieringsrörelse, samt av försäkringsrörelselagen att reglerna i ABL som utgångspunkt ska tillämpas på bank- och försäkringsaktiebolag, om än vissa specialbestämmelser fortfarande gäller, se 10:1 lag (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse och 11:1 försäkringsrörelselagen (2010:2043). Se även förarbetena till dessa regelförändringar: prop. 1997/98:166, Ny associationsrätt för bankaktiebolag, m.m., och prop. 2009/10:246, En ny försäkringsrörelselag.

[1117] Enligt Nerep och Samuelsson är det inte uppenbart vad det innebär i rättsföljdshänseende att ett aktiebolag är ”bildat” (Nerep och Samuelson, Lexino Rättsfallskommentar till Aktiebolagslagen (2005:551), www.nj.se/juno, hämtad den 7 februari 2020 kommentar till 2:14 ABL). I Bergström och Samuelson, 2015 framhålls på s. 26 att stiftelseurkunden är bindande mellan stiftarna oavsett registreringen, men saknar betydelse när det bara finns en stiftare.

anledning att nyansera. Av 2:26 ABL framgår att en förpliktelse som har ingåtts i bolagets namn före dess registrering men efter dess bildande, eller som har tagits in i stiftelseurkunden, övergår på bolaget efter att det har registrerats. I förarbetena lämnas det dessutom öppet för rättstillämpningen att kunna ta ställning till huruvida förpliktelser också *i andra fall* ska kunna övergå på bolaget vid registreringen, givet att förpliktelserna grundar sig på åtgärder som är till nytta för bolaget.[1118] Sålunda skulle även förpliktelser som ingås i bolagets namn före dess bildande kunna övergå. Enligt förarbetena till 1944 års och 1975 års aktiebolagslagar var hållningen mer restriktiv; en förbindelse som ingicks före bolagets bildande ansågs aldrig vara bindande för bolaget.[1119] Genom konkludent handlande i tiden efter bolagets bildande var det emellertid möjligt att anse att ett nytt avtal träffats.[1120]

När det gäller tillgångssidan istället för skuldsidan kan NJA 1984 s. 595 noteras. I målet hade SKV begärt betalningssäkring för en skattefordran. Konflikten handlade om vissa tillgångar som enligt den enskilde inte kunde tas i anspråk på grund av att de hade tillförts ett av denne nybildat, men vid tidpunkten för betalningssäkringen ännu inte registrerat, aktiebolag. SKV hävdade bland annat att bolaget vid denna tidpunkt inte kunde äga några tillgångar eftersom det ännu inte var registrerat. HD framhöll dock att det förhållandet att ett bolag ännu inte registrerats inte utan vidare medför att de tillgångar som förts över till bolaget kan tas i anspråk av borgenärerna till olika bolagsintressenter. Enligt HD är medel som i vederbörlig ordning har förvärvats av ett aktiebolag genom aktieteckning under alla omständigheter fredad från olika bolagsintressenters egna borgenärer. I målet kunde dock vissa kontanter betalningssäkras eftersom de inte hade avskilts eller hållits omedelbart tillgängliga för att avskiljas,[1121] liksom en personbil kunde betalningssäkras eftersom tillräckligt stöd inte kunde presenteras för att aktiebolaget förvärvat den. I övrigt lämnade HFD uttryckligen öppet för i vilken utsträckning registreringstidpunkten

[1118] Prop. 2004/05:85, Ny aktiebolagslag, s. 534.
[1119] Se SOU 1941:9, Lagberedningens förslag till aktiebolagslag, m.m., s. 134 och 139 f., prop. 1944:5, med förslag till lag om aktiebolagslag, m.m., s. 191, 238, vilka ligger till grund för lag (1944:705) om aktiebolag, samt prop. 1975:103, Om förslag till ny aktiebolagslag, m.m., s. 310, vilken ligger till grund för aktiebolagslagen (1975:1385).
[1120] Se NJA 1978 s. 317.
[1121] Enligt lag (1944:181) om redovisningsmedel.

påverkar möjligheten att betalningssäkra eller utmäta tillgångar som förvärvats för ett ännu inte registrerat aktiebolag.[1122]

Nyssnämnda regler och rättsfall ger anledning att ifrågasätta idén om att ett aktiebolag skulle vara sin registrering. Ur skattesynpunkt skulle det kunna hävdas att det centrala hos ett aktiebolag är dess karaktär av att vara en avgränsad förmögenhetsmassa.[1123] Denna förmögenhetsmassa avgränsas genom redovisningen.[1124] I denna egenskap utgör aktiebolaget ett lämpligt skatteobjekt och skattesubjekt på samma gång. Huruvida termen ”aktiebolag” uppfattas på samma sätt i skatte- och civilrätten skulle därför kunna tänkas ankomma på om denna förmögenhetsmassa avgränsas på samma sätt, det vill säga om tillgångar, skulder, intäkter och kostnader tillskrivs ett aktiebolag på samma sätt.

Synen på ett aktiebolag såsom en avgränsad förmögenhetsmassa är emellertid inte tillräcklig för att dra någon gräns mot andra associationsformer såsom stiftelser och ekonomiska föreningar. Det finns därför en poäng med att skilja på frågan om vad ett aktiebolag är och frågan om hur tillgångar och skulder tillskrivs ett aktiebolag. Genom detta skillnadsgörande synliggörs dessutom att tillämpningen av reglerna kring aktiebolag verkar undkomma en viss typ av problematik som exempelvis gör sig gällande för ideella föreningar, nämligen svårigheten att avgöra vad en ideell förening är.[1125]

[1122] Se också NJA 1913 s. 462 vari framgår att utmätning inte kunde ske hos ett aktiebolag av tillgångar i en rörelse som bolaget övertagit före sitt registrerande och som bolaget fortsatt att bedriva efter sin registrering.

[1123] Jfr Bergström och Samuelson, 2015, s. 32 om aktiebolaget såsom en kapitalassociation.

[1124] Notera att förståelsen av aktiebolaget såsom en avgränsad förmögenhetsmassa inte utmanas av det förhållandet att aktieägares begränsade personliga ansvar kan brytas igenom (på grund av exempelvis reglerna kring företrädaransvar i 59:12–21 SFL). Att det begränsade personliga ansvaret kan brytas igenom är tvärtom något som snarare bekräftar synen på aktiebolaget såsom en avgränsad förmögenhetsmassa.

[1125] Frågan om huruvida en ideell förening föreligger eller inte såsom en egen juridisk person har uppkommit i flera mål, se NJA 1973 s. 341, NJA 1987 s. 394. Vad som krävs för att något ska vara en ideell förening och hur bedömningen ska göras i det enskilda fallet är inte helt klart. Se Hemström, Ideella föreningar, 1977, s. 20 ff., Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 237 ff., SOU 1995:63, Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar, s. 178, Dimitrievski, Allmännytta som norm i svensk skatterätt - om inkomstskattefrihet för ideella föreningar, 2010, s. 26 ff., Hemström och Giertz, Föreningar - om ekonomiska och ideella föreningar samt något om stiftelser, 2011, s. 32 ff. I likhet med aktiebolag kan näringsdrivande ideella föreningar registreras i handelsregistret enligt 2 § 3 p. Handelsregisterlag (1974:157). Till skillnad från aktiebolag kan ideella föreningar emellertid tillerkännas rättspersonlighet utan att vara registrerade.

Finns det då något civilrättsligt aktiebolagsbegrepp som avgör huruvida en verksamhet som bedrivits före bildandet av ett aktiebolag ändå kan tillskrivas detta aktiebolag genom en retroaktiv företagsombildning? Både förarbetena till 1975 års ABL och Bergström uttrycker att ett aktiebolag självklart inte kan bedriva verksamhet före sitt bildande.[1126] Att retroaktiva företagsombildningar ändå godtogs i HFD:s tidigare praxis behöver emellertid inte innebära att avsteg gjorts från något civilrättsligt aktiebolagsbegrepp. HFD påstår nämligen inte att aktiebolaget fanns före sitt bildande, utan bara att det inte framkommit några skäl att inte *tillskriva* aktiebolaget nämnda verksamhet.[1127] Om frågan om vad ett aktiebolag är utgör en separat fråga i förhållande till hur tillgångar och skulder tillskrivs ett aktiebolag står det klart att detta HFD-fall handlar om den senare frågan.

Frågan om vad ett aktiebolag är skulle däremot kunna tänkas vara civilrättsligt relevant när det gäller felaktigt registrerade aktiebolag. Det skulle nämligen kunna tänkas att en part önskar åberopa detta i hopp om att frigöra sig från ett avtal med aktiebolaget. Som villkor för registrering anges i 2:23 ABL att summan av inbetalade belopp ska motsvara aktiekapitalet och minimikapitalet, att full och godtagbar betalning ska ha lämnats för samtliga tecknade aktier, att intyg ska ha uppvisats från kreditinstitut avseende inbetalningen, att revisorsyttrande ska ha uppvisats avseende tillförd apportegendom och att bolagsbildningen i övrigt ska ha skett enligt ABL och annan författning.

Det kan noteras att ABL emellertid inte innehåller någon bestämmelse om att registreringen ska upphävas vid en felaktig registrering (se 27 kap ABL). Inte heller innehåller ABL någon regel om att bolaget då ska träda i likvidation (se 25:11–21 ABL). En annan sak är att en ansökan om registrering kan förfalla om den inte har gjorts inom föreskriven tid eller om Bolagsverket vägrar eller avskriver ett ärende om registrering och detta beslut vinner laga kraft (2:24 ABL).

Såvitt jag har kunnat se har frågan om hur felaktigt registrerade aktiebolag ska behandlas inte uppkommit i HD:s praxis. Inte heller har den

[1126] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 234 och prop. 1975:103, Om förslag till ny aktiebolagslag, m.m., s. 310.
[1127] Se framförallt RÅ 1974 A 724.

berörts i förarbetena till 1975 och 2005 års aktiebolagslagar.[1128] Däremot behandlades den av Olivecrona i hans avhandling. Med hänvisning till motiven bakom bolagskommitténs förslag till 1895 års aktiebolagslag, framförde han att registreringen av aktiebolag är helt formell och att giltigheten av bolagets bildande kan prövas oavsett att registrering har skett.[1129] Med hänvisning till rättssäkerhetsskäl anförde han dock att varje litet förbiseende vid registreringen inte bör leda till att ett verksamt bolag anses som en nullitet. Detta skulle nämligen åstadkomma mer skada än vinning.[1130] Däremot finns det enligt hans mening vissa förtjänster med själva *risken för* att ett registrerat aktiebolag skulle kunna utgöra en nullitet vid en domstolsprövning, nämligen att det leder till en mer rigorös prövning av registreringsärendena.[1131]

På senare tid har Torsten Sandström diskuterat huruvida beslut om registrering av aktiebolag har konstitutiv eller deklaratorisk karaktär. Skillnaden består enligt honom i att ett konstitutivt synsätt inte ger möjlighet att överpröva giltigheten av en bolagsbildning när bolaget väl är registrerat, medan så däremot är fallet utifrån ett deklaratoriskt synsätt.[1132] Enligt Sandström har svensk aktiebolagsrätt traditionellt sett haft en deklaratorisk syn på registreringen av aktiebolag. Han har emellertid framfört tre argument till stöd för att svensk aktiebolagsrätt numera övergått till en rent konstitutiv syn. Ett första argument är att det i propositionen till 1975 års ABL avfärdades ett förslag från aktiebolagsutredningen om att talan skulle få föras mot ett bolag om hävande av registrering. Avfärdandet motiverades med att det saknades ett praktiskt behov av regeln. Enligt Sandström är det dock oklart huruvida påståendet om att det saknades ett ”praktiskt behov” innebar att regeln bara antogs vara relevant i ett fåtal fall eller om regeln antogs vara obehövlig med hänsyn till vad som redan gällde enligt allmänna rättsgrundsatser.[1133] Det

[1128] Se prop. 1975:103 Om förslag till ny aktiebolagslag, m.m. och prop. 2004/05:85, Ny aktiebolagslag.
[1129] Olivecrona, Studier över begreppet juridisk person i romersk och modern rätt, 1928, s. 126.
[1130] A.a., s. 128.
[1131] A.a., s. 129. Enligt Olivecrona hänger denna risk som ett ”Damokles-svärd över registreringsmyndighetens huvud”.
[1132] Sandström, Publicitet om bolagsbeslut - Verkan av registrering och kungörande av uppgifter om aktiebolag, 2009, s. 149 f.
[1133] A.a., s. 155 f.

andra argument som han framförde består i att 1990 års aktiebolagskommitté kategoriskt avfärdade implementeringen av vissa artiklar i publicitetsdirektivet som avsåg att skydda tredje man mot de olägenheter som kan följa av att ett registrerat bolag förklaras ogiltigt.[1134] Som ett tredje argument framförde han att successiv bolagsbildning avskaffades i och med 2005 års ABL. Dessförinnan kunde en klandertalan föras mot det konstituerande stämmobeslutet, varpå ett bifall till en sådan talan skulle ha påverkat inregistreringens giltighet.[1135] Enligt Sandström avser den djupgående laglighetsprövningen hos Bolagsverket att minimera riskerna för felaktiga registreringar. Om en registrering ändå skulle bli felaktig finns det flera rättsliga verktyg som kan tillgripas utan att bolaget måste bringas att upphöra (exempelvis skadestånd mot stiftare/aktieägare).[1136] Något HD-fall som bekräftar Sandströms uppfattning har emellertid inte publicerats. Frågan verkar i praktiken ännu inte ha aktualiserats.

En annan, men närliggande fråga är hur civilrättsliga ogiltighetsregler påverkar bolagsmäns interna och externa rättsrelationer. I 2:14 ABL uttrycks att sedan väl bolaget registrerats kan en aktieägare som grund för att dennes aktieteckning skulle vara ogiltig inte åberopa att ett villkor i stiftelseurkunden inte har uppfyllts. En fråga är då om exempelvis AvtL:ens ogiltighetsgrunder kan åberopas av en aktieägare för att förklara sin anslutning till bolaget såsom ogiltig. I förarbetena till 2:14 ABL framhålls att utrymmet för att åberopa civilrättsliga ogiltighetsregler på detta sätt borde vara begränsat, i vart fall efter bolagets registrering. Däremot framhålls att ogiltighetsregler som även gäller i förhållande till en tredje man som är i ond tro borde kunna åberopas för att komma ifrån en aktieteckning, oavsett huruvida bolaget har registrerats eller inte.[1137] Detta skulle kunna tänkas bero på att registreringen framförallt har betydelse för vad en tredje man förväntas känna till. En ogiltighetsregel som gäller oberoende av tredje mans onda eller goda tro borde därför inte påverkas av att bolaget registrerats. I så fall är en annan fråga om bolagsavtalet i sin helhet ska anses som ogiltigt, det vill säga om också andra bolagsmän

[1134] A.a., s. 157.
[1135] A.a., s. 157 f.
[1136] A.a., s. 149 f.
[1137] Prop. 1975:103, Om förslag till ny aktiebolagslag, m.m., s. 298 och prop. 2004/05:85, Ny aktiebolagslag, s. 526.

skulle kunna åberopa detta för att komma ifrån sin anslutning.[1138] En tredje fråga är vad som i ett sådant fall händer med bolagets externa avtalsrelationer.[1139] Dessa frågeställningar lämnar dock inte något svar på vad ett aktiebolag är. Uppställandet av dem visar däremot på ett angreppssätt som passar väl ihop med synen på ett aktiebolag såsom ett nät av kontraktuella relationer.

Sammanfattningsvis kan inte jag se att civilrätten innehåller någon konstitutiv norm för vad ett aktiebolag är. Frågan framstår som mer eller mindre oproblematisk på både skatte- och civilrättsområdet. Ovan diskuterar jag flera olika perspektiv som kan anläggas på ett aktiebolag. För det första skulle kunna påstås att ett aktiebolag är detsamma som sin registrering. Emellertid är registreringen inte bestämmande för när bolaget formellt sett är bildat. Avtal som ingås efter bildandet övergår på aktiebolaget i samband med registreringen. Före registreringen har dessutom medel som betalats för aktieteckning förbehållits bolaget framför aktietecknarens borgenärer.[1140] Detta ger anledning att ifrågasätta idén om att aktiebolaget skulle vara sin registrering. Ett annat sätt att betrakta aktiebolaget är såsom en avgränsad förmögenhetsmassa, men detta ger inte någon ledning för hur gränsen ska dras mot bland annat ekonomiska föreningar och stiftelser. Förståelsen av aktiebolaget såsom en avgränsad förmögenhetsmassa förklarar inte heller varför aktiebolagskonstruktionen verkar undkomma den slags problematik som uppstått kring vad en ideell förening är. Ett tredje sätt att betrakta aktiebolag är såsom ett nät av kontraktuella relationer, vilket rör sig bort från en substantialistisk förståelse av aktiebolaget.

I detta avsnitt diskuterar jag också om det finns något civilrättsligt aktiebolagsbegrepp till ledning för hur retroaktiva företagsombildningar och felaktigt registrerade aktiebolag ska hanteras. Utifrån särskiljandet på frågan om vad ett aktiebolag är och frågan om hur tillgångar och skulder tillskrivs ett aktiebolag verkar HFD:s tidigare accepterande av retroaktiva

---

[1138] Johansson, Svensk associationsrätt i huvuddrag, 2018, s. 62 f.

[1139] Betoningen på att olika intresseavvägningar spelar in i olika typer av konflikter är tydlig i Nerep och Samuelson, www.nj.se/juno, hämtad den 7 februari 2020kommentar till 2:14 ABL. I rättslitteraturen har frågan om förhållandet till bolagets externa relationer framförallt diskuterats i anslutning till handelsbolag, se Nial och Hemström, Om handelsbolag och enkla bolag, 2008, s. 89 ff. och Lindskog, Lagen om handelsbolag och enkla bolag - en kommentar, 2010, s. 182 f.

[1140] NJA 1984 s. 595.

företagsombildningar emellertid handla om den senare, snarare än den förra. När det gäller felaktigt registrerade aktiebolag skulle det kunna tänkas vara en relevant invändning från en part som önskar komma bort från ett bolagsavtal att det aldrig förelegat något aktiebolag. Olivecrona uttryckte i sin avhandling att en sådan överprövning av registreringen skulle vara möjlig.[1141] Enligt Sandström är så emellertid inte längre fallet.[1142] Frågan har inte behandlats i något HD-avgörande.

3.3.6.3 Analys av vilken ledning civilrätten ger för den skatterättsliga frågeställningen

Frågan om vad ett aktiebolag är verkar inte ha vållat några tillämpningsproblem i vare sig skatte- eller civilrätten. Samtidigt är det svårt att svara på vad ett aktiebolag är. Som jag visar i föregående avsnitt är det tveksamt att aktiebolaget skulle vara detsamma som sin registrering.[1143] Registreringsförfarandet ser däremot ut att ha *ersatt behovet* av en definition. För civilrättens del beror detta på att någon konflikt aldrig kommer att uppstå som *ytterst och enbart* handlar om huruvida något utgör en viss associationsform. En sådan fråga uppkommer alltid som ett led i en annan konflikt, exempelvis i en konflikt om huruvida ett visst krav kan riktas mot en företrädare eller delägare personligen.[1144] Frågan om vad ett aktiebolag är och frågan om hur skulder tillskrivs ett aktiebolag är båda del i det som en sådan konflikt handlar om: under vilka förutsättningar en viss person ska åläggas att svara för en viss skuld med sin samlade förmögenhetsmassa. Givetvis kan frågan om vad ett aktiebolag är också utgöra ett led i andra konflikter, exempelvis i en intern konflikt mellan aktieägarna. Frågan om huruvida något utgör ett aktiebolag eller inte är i sig dock inte det som två parter ytterst strider om. En slutsats är därför att registreringsförfarandet har ersatt behovet av att kunna definiera vad ett aktiebolag är

[1141] Olivecrona, 1928, s. 129.
[1142] Sandström, 2009, s. 155 ff.
[1143] Se avsnitt 3.3.6.2.
[1144] Huruvida en allmän domstol skulle medge att en fastställelsetalan förs kring huruvida en viss associationsform föreligger eller inte låter jag vara osagt (se 13:2 RB och bland annat Ekelöf och Boman, Rättegång. H. 2, 1996, s. 109 ff.). Oavsett svaret på denna fråga är inte det yttersta syftet att bara få fastställt huruvida denna associationsform föreligger eller inte.

eftersom detta inte är vad de civilrättsliga konflikterna ytterst och enbart handlar om.

Även i skatterätten verkar registreringsförfarandet ha ersatt behovet av en definition. Detta kan bero på att rättskapacitet sannolikt betraktats som en nödvändig förutsättning för att några skatterättsliga effekter ska kunna knytas till ett aktiebolag. Eftersom rättskapaciteten enligt 2:25 ABL ankommer på bolagets registrering blir detta en för skatterätten enkelt kontrollerbar och avgörande omständighet. Något som också kan förklara varför registreringsförfarandet verkar ha ersatt behovet av en definition i skatterätten är att det i civilrätten inte finns något exempel på att en registrering av ett aktiebolag har underkänts på grund av att det egentligen inte har rört sig om något aktiebolag.

Ett möjligt problem som förvisso skulle kunna uppstå är om ett aktiebolag har blivit registrerat på felaktiga premisser. Anta exempelvis att ett förfalskat revisorsyttrande har uppvisats avseende tillförd apportegendom och att detta har gått Bolagsverket förbi. Ska samtliga rättshandlingar som har ingåtts i bolagets namn då anses ha ingåtts av dess företrädare? Är det också dessa personer som ska beskattas? Eller får borgenärerna hålla till godo med skadeståndsregleringen? Om HD skulle öppna upp för att underkänna aktiebolagskonstruktionen i ett dylikt fall är en följdfråga vilka andra typer av fel i samband med registreringen som ska föranleda att bolaget utgör en nullitet. Här skulle bedömningen kunna komma att utfalla på olika sätt i skatte- och civilrätten. Det skulle i så fall stå klart att begreppet ”aktiebolag” inte bara utgör ett institutionellt faktum som förvaltningsdomstolarna har att förhålla sig till, utan att begreppet till viss del också konstrueras i skatterätten. Överlag är det dock så att frågan om huruvida något utgör ett aktiebolag är oproblematisk. Frågan verkar inte heller bara vara oklar, utan snarare irrelevant.

Till skillnad från gåva och ränta verkar det i princip alltså inte vara problematiskt att behandla begreppet aktiebolag såsom en yttre entitet att förhålla sig till vid beskattningen. Dock har jag inte lyckats identifiera någon civilrättslig kvalificeringsnorm som uttryckligen anger vad ett aktiebolag är. Någon sådan norm verkar emellertid inte behövas för att det ska vara oproblematiskt att behandla aktiebolag såsom ett institutionellt faktum att förhålla sig till vid beskattningen.

Det nyss sagda ger anledning att fundera över om inte Searles distinktion mellan råa och institutionella fakta behöver justeras i någon mån när den översätts till en svensk civilrättslig kontext. När jag utvecklar substantialismens teoretiska utgångspunkter ovan utgår jag ifrån att civilrättsliga begrepp kan behandlas såsom institutionella fakta i enlighet med Searles distinktion mellan råa och institutionella fakta.[1145] På så sätt är det möjligt att teoretiskt underbygga behandlingen av civilrättsliga begrepp såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. Searle förklarar skillnaden mellan råa och institutionella fakta genom att skilja på konstitutiva och regulativa regler. Med en konstitutiv regel förstås en regel som inte bara reglerar något som existerar oberoende av regeln utan som samtidigt skapar det som regleras (till exempel skapas schack genom schackreglerna). Det som skapas på detta sätt är ett institutionellt faktum. En regel som däremot bara reglerar något som existerar oberoende av regeln ifråga är regulativ (exempelvis existerar bilkörning oberoende av trafikreglerna).[1146] Sådana regler tar sikte på råa fakta och ger alltså inte upphov till institutionella fakta.

I förevarande kapitel tar jag till utgångspunkt att en rättsnorm som kvalificerar något alltid är konstitutiv.[1147] Detta stödjer jag bland annat på Searles straffrättsexempel. Enligt Searle tjänar straffrättsregleringen förvisso ett regulativt syfte eftersom den reglerar något som existerar oberoende av regelverket, men för att kunna utdöma ett visst straff är det avgörande att någon åsätts etiketten ”dömd för mord” (eller något annat brott). Tilldelandet av etiketten ”dömd för mord” *tjänar alltså funktionen* att kunna döma någon till ett visst straff. Denna funktion gör regeln konstitutiv.[1148] När det gäller en sådan term som ”gåva” framgår det emellertid ovan att denna term ges olika innebörder i olika civilrättsliga sammanhang.[1149] Frågan om vad en gåva är verkar därför inte vara avgörande för lösningarna på de civilrättsliga problemen. Med andra ord verkar det inte tjäna samma funktion att tillskriva ett visst förfarande kvaliteten ”gåva” i civilrätten som det gör att tillskriva någon kvaliteten ”dömd för mord” i straffrätten. Detta hänger samman med att något

[1145] Se avsnitt 3.2.3.
[1146] Searle, 1999, s. 42 ff.
[1147] Se avsnitt 3.2.3.
[1148] Searle, 1999, s. 64.
[1149] Se avsnitt 3.3.4.

absolut föreskriftskrav inte gäller för den civilrättsliga rättstillämpningen. Att analogislut förekommer i civilrätten och att det inte är nödvändigt att explicit ange huruvida ett visst begrepp har tillämpats direkt eller analogt visar också att det inte har samma betydelse i civilrätten att fastställa de rättsliga termernas betydelseområden. Med andra ord har kvalifikationsnormer inte lika stor betydelse på civilrättens område.[1150]

Istället för att anta att civilrättsliga kvalificeringsnormer är det som ger upphov till institutionella fakta skulle en direkt prövning kunna göras av huruvida olika civilrättsliga regler enbart reglerar något som existerar oberoende av regeln ifråga (och därför är regulativa) eller om de också skapar det som regleras (och därför är konstitutiva). Enbart i det senare fallet ger de upphov till civilrättsliga institutionella fakta. Utifrån denna förståelse av konstitutiva och regulativa regler kan det konstateras att de civilrättsliga reglerna kring aktiebolag är konstitutiva. Begreppet aktiebolag kan nämligen inte förklaras utan att redogöra för de civilrättsliga regler som gäller för aktiebolag. Det som termen ”aktiebolag” syftar på skapas alltså genom de civilrättsliga reglerna. Här rör det sig därför om ett civilrättsligt institutionellt faktum. När det däremot gäller begreppet ränta kan det konstateras att förfarandet att låna ut pengar mot visst vederlag existerar oberoende av de civilrättsliga reglerna kring ränta. Detsamma gäller för det som termen ”gåva” syftar på i olika sammanhang. De civilrättsliga reglerna kring ränta och gåva är i denna mening regulativa. Nämnda regler ger därför inte upphov till institutionella fakta. Utifrån denna förståelse av konstitutiva och regulativa regler skulle det i sin tur kunna hävdas att skatterätten är bunden av det civilrättsliga aktiebolagsbegreppet, men däremot inte av de civilrättsliga ränte- och gåvobegreppen. De civilrättsliga gåvo- och räntebegreppen relaterar alltså till en verklighet som skulle kunna fångas på ett annat sätt i skatterätten, medan så däremot inte är fallet med aktiebolag.[1151]

Nämnda förståelse av konstitutiva och regulativa regler är ett sätt att försöka rädda den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext. Även denna förståelse av regulativa och konstitutiva rättsnormer stöter dock på svårigheter. Begreppet ideell förening utgör

[1150] Jfr avsnitt 1.5.5 ovan.

[1151] Jfr vad Påhlsson anför om att de civilrättsliga rättsnormerna inte har monopol på beskrivandet av verkligheten (avsnitt 2.4.13).

nämligen ett civilrättsligt institutionellt faktum utifrån nämnda förståelse av konstitutiva och regulativa regler. Samtidigt är det välkänt att det kan vara svårt att avgöra huruvida något utgör en ideell förening eller inte.[1152] Det rör sig därför inte bara om ett faktum att knyta an till i skatterätten, utan om något som i mer eller mindre utsträckning måste konstrueras *i skatterätten*. Att civilrätten kan vara oklar är en ofrånkomlig svårighet för behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till i skatterätten.[1153] Ett annat exempel som problematiserar denna förståelse av konstitutiva och regulativa regler är begreppet utdelning. Detta begrepp utgör likaså ett civilrättsligt institutionellt faktum enligt nämnda förståelse av institutionella fakta. Nedan visar jag dock att flera faktorer bidrar till att producera det civilrättsliga utdelningsbegreppet i skatterätten och att det sålunda inte bara utgör en yttre entitet att förhålla sig till.[1154]

Sammanfattningsvis kan följande konstateras. Frågan om huruvida något utgör ett aktiebolag eller inte har i princip varit oproblematisk i både skatte- och civilrätten. Någon definition av aktiebolag står förvisso inte att finna på civilrättsområdet, men någon definition verkar inte heller behövas för att frågan i praktiken ska vara oproblematisk. Registreringsförfarandet ser ut att ha ersatt behovet av en definition. Det är förvisso inte helt klart hur felaktigt registrerade aktiebolag ska hanteras i civilrätten. Om det skulle vara möjligt att underkänna ett registrerat aktiebolag finns det en risk att bedömningen av huruvida något utgör ett aktiebolag eller inte kan komma att skilja sig åt i skatte- och civilrätten. Detta problematiserar i så fall synen på aktiebolag såsom ett institutionellt faktum vilket förvaltningsdomstolarna har att förhålla sig till vid lösandet

---

[1152] Frågan om huruvida en ideell förening föreligger eller inte såsom en egen juridisk person har uppkommit i flera mål, se NJA 1973 s. 341, NJA 1987 s. 394. Vad som krävs för att något ska vara en ideell förening och hur bedömningen ska göras i det enskilda fallet är inte helt klart. Se Hemström, 1977, s. 20 ff., Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 237 ff., SOU 1995:63, Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar, s. 178, Dimitrievski, 2010, s. 26 ff., Hemström och Giertz, Föreningar - om ekonomiska och ideella föreningar samt något om stiftelser, 2011, s. 32 ff. I likhet med aktiebolag kan näringsdrivande ideella föreningar registreras i handelsregistret enligt 2 § 3 p. Handelsregisterlag (1974:157). Till skillnad från aktiebolag kan ideella föreningar emellertid tillerkännas rättspersonlighet utan att vara registrerade.

[1153] Se avsnitt 1.3.3 (faktor nr. 2).

[1154] Se avsnitt 3.3.7 om utdelning.

av de skatterättsliga problemen. Överlag är dock frågan oproblematisk för den praktiska tillämpningen. Att jag inte har kunnat identifiera någon kvalificeringsnorm som definierar termen ”aktiebolag” ger dock anledning att ifrågasätta om inte Searles distinktion mellan råa och institutionella fakta borde justeras något när den översätts till en svensk civilrättslig kontext. Istället för att anta att civilrättsliga kvalificeringsregler ger upphov till institutionella fakta skulle det direkt kunna prövas huruvida olika civilrättsliga regler skapar det som regleras eller om de enbart reglerar något som existerar oberoende av reglerna ifråga. Endast om en civilrättslig regel skapar något som inte hade existerat oberoende av regeln ifråga ger den upphov till ett civilrättsligt institutionellt faktum. Det skulle innebära att aktiebolag, men inte gåva eller ränta, utgör ett civilrättsligt institutionellt faktum. På basis av detta skulle det kunna hävdas att skatterätten är bunden av det civilrättsliga aktiebolagsbegreppet, men inte av några civilrättsliga bestämningar av termerna ”ränta” och ”gåva”. Även denna förståelse av regulativa och konstitutiva regler leder emellertid till svårigheter. Såväl utdelning som ideell förening utgör civilrättsliga institutionella fakta utifrån detta synsätt. Samtidigt är dessa begrepp något som i större eller mindre grad produceras i skatterätten. Det rör sig alltså inte bara om yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen.

3.3.7 Utdelning

3.3.7.1 Inledning

Olika uppfattningar har framförts i den skatterättsliga litteraturen kring huruvida skatterätten i olika avseenden följer eller avviker ifrån det civilrättsliga utdelningsbegreppet.[1155] Emellertid kan frågas om inte det är

[1155] När det gäller huruvida dolda förmögenhetsöverföringar är att se som utdelning se Grosskopf, SN, 1993, s. 109 f., 113, Tjernberg, Fåmansföretag & beskattning, 2019, s. 124, Melz, SN, 2008, s. 228 ff. och Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman, 2019, s. 379 ff. I avsnitt 3.3.7.2 redogör jag för dessa uttalanden närmare. När det gäller frågan om huruvida förmögenhetsöverföring till annan än aktieägare utgör utdelning se Bergkvist, SvSkT, 2004, s. 155, Persson Österman, Öppen och förtäckt utdelning i två perspektiv, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 371, Grosskopf, SN, 1993, s. 110, Melz, SN, 1996, s. 15, Melz, Val mellan olika normtyper i rättstillämpningen: RÅ 2004 ref. I som illustration, i Vänbok till Per Anclow, 2004, s. 229 och Melz, SN, 2008, s. 228 f. och Dahlberg, 2011, s. 492 fotnot 59. Dessa uttalanden behandlar jag närmare i avsnitt 3.3.7.3 nedan. När det gäller huruvida återbetalning av villkorade aktieägartillskott utgör

möjligt att komma till olika slutsatser beroende på hur det civilrättsliga förstås och avgränsas. Närmare bestämt är frågan om den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga av nödvändighet föranleder ett visst svar på vad som utgör utdelning i civilrättslig mening, eller om det utifrån denna förståelse är möjligt att uppfatta det civilrättsliga utdelningsbegreppet på olika sätt med påföljd att olika slutsatser nås kring huruvida skatterätten följer eller avviker från det.

Termen ”utdelning” förekommer på ett antal ställen i IL. Exempelvis föreskriver 6:11 1 st. 5 p. IL att den som är begränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig här för ”utdelning” på andelar i ekonomiska föreningar. 24:35 IL föreskriver att ”utdelning” på näringsbetingade andelar är skattefri. Åtskilliga gränsdragningar kan behöva göras i förhållande till utdelningsbegreppet, inte minst vad gäller gränsen mellan ränta och utdelning.[1156]

Huruvida något är att se som utdelning eller inte i en skatterättslig kontext har framförallt betydelse när mottagaren är en fysisk person. En utdelning utgör i så fall nämligen skattepliktig inkomst av kapital (42:1 IL).[1157] Om mottagaren är ett aktiebolag är utdelningen ofta skattefri med anledning av regleringen kring näringsbetingat innehav (24:32-35 IL). I det följande inriktar jag mig på tre frågeställningar som handlar om huruvida något är att anse som utdelning eller inte enligt 42:1 IL. Frågeställningarna handlar om följande: huruvida HFD:s praxis kring förtäckta värdeöverföringar överensstämmer med vad som utgör utdelning i civilrätten, huruvida en värdeöverföring till annan än aktieägare är att betrakta som utdelning i skatte- och civilrätten samt huruvida en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott utgör utdelning i skatte- och civilrätten.

utdelning se Arvidsson, SvSkT, 2000, s. 847 ff., Grosskopf, SN, 1993, s. 109, Algotsson, SN, 1993, s. 592 f., Thorell, Skattefrågor vid villkorade tillskott, i Studier i skatterätt - tillägnade Nils Mattsson på femtioårsdagen, 1988, s. 134 ff., Persson Österman, Öppen och förtäckt utdelning i två perspektiv, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 368, Melz, SN, 2008, s. 228 och Burmeister, 2012, s. 178. Dessa uttalanden behandlar jag i avsnitt 3.3.7.4 nedan.

[1156] Se på detta tema Lewander, 2017.

[1157] I vissa fall med tillämpning av 57 kap IL.

3.3.7.2 Förtäckta värdeöverföringar

3.3.7.2.1 Den skatterättsliga frågeställningen

Anta att ett aktiebolag säljer en tillgång för ett pris som understiger dess marknadsvärde till en av sina aktieägare eller att en aktieägare säljer en tillgång för ett pris som överstiger dess marknadsvärde till sitt aktiebolag. I båda fallen har aktieägaren berikats på bolagets bekostnad. Frågan inställer sig om övervärdet ska beskattas såsom utdelning hos aktieägaren.

HFD har i ett flertal mål beskattat aktieägare för utdelning trots att det inte förekommit något beslut på bolagsstämma om utdelning till aktieägaren ifråga. I RÅ 1935 ref. 20 beskattades en aktieägare för skillnaden mellan marknadsvärdet och köpeskillingen såsom utdelning då denne förvärvat en fastighet till underpris från sitt aktiebolag. Även då priset motsvarat bokfört värde, men understigit marknadsvärde, har utdelning ansetts föreligga (RÅ 1960 Fi 1494). Utdelning ansågs också föreligga i RÅ 1987 ref. 51 då ett aktiebolag till underpris sålt en tillgång till ett kommanditbolag, i vilket aktieägaren innehade i stort sett alla andelar. Att en optionsrätt utställts till aktiebolaget med rätt att återköpa tillgången har i RÅ 1974 ref. 64 inte ansetts påverka bedömningen.[1158]

I RÅ 2004 ref. 1 uttalade HFD explicit att 42:1 IL omfattar ”förtäckt utdelning”:

> Enligt 42 kap. 1 § IL, som gäller inkomstslaget kapital, skall ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster tas upp som intäkt, om det inte finns något särskilt angivet undantag. Det finns inte någon allmän definition av vad som behandlas som utdelning men däremot bestämmelser för vissa särskilda fall (t.ex. i 42 kap. 18 § IL) […] Även om bestämmelserna i första hand tar sikte på vid bolagsstämma beslutad utdelning hänförs till utdelning även förmåner som en aktieägare på annat sätt får på grund av aktieinnehav (s.k. förtäckt utdelning).

En annan fråga i målet var huruvida en överföring till ett annat subjekt än en aktieägare kunde betraktas som utdelning, men till detta återkommer

[1158] Vidare beskattades en aktieägare för utdelning i RÅ 1988 ref. 85 då aktiebolaget efterskänkte ett lån som bolaget hade lämnat till ett handelsbolag, i vilket aktieägaren var bolagsman. Ett lån till en aktieägare som inte var betalningsduglig har i RÅ 1998 ref. 9 likaså beskattats som utdelning hos denne.

jag nedan.[1159] Av intresse i detta sammanhang är att HFD uttryckligen inkluderar ”förtäckt utdelning” i utdelningsbegreppet. Det kan noteras att 42:1 IL inte bara anger att utdelningar omfattas utan också ”andra inkomster på grund av innehav av tillgångar”. Det var emellertid inte detta rekvisit som HFD uttryckligen tog ställning till. Det som HFD uttryckligen bedömde var rekvisitet ”utdelning”.

Huruvida det överensstämmer med civilrätten att jämställa dolda förmögenhetsöverföringar med utdelning har behandlats i flera skatterättsliga litteraturuttalanden. Grosskopf framhåller i en artikel från 1993 att någon legaldefinition inte finns av termen ”utdelning” i vare sig skatte- eller bolagsrätten. Vidare anför han att varken skatte- eller civilrätten gör skillnad mellan öppen och dold vinstutdelning, om än i vissa fall en dold värdeöverföring kan komma att beskattas som inkomst av tjänst istället för kapital.[1160] Att i skatterätten jämställa dolda förmögenhetsöverföringar med utdelning verkar enligt honom därför överensstämma med civilrätten.

En liknande uppfattning uttrycks av Tjernberg i en monografi om fåmansföretag från 2019. Han framhåller där att utdelningstermen inte närmare har definierats i IL och att ledning därför får sökas i civilrätten. Det står enligt honom då klart att termen bör omfatta både öppen och förtäckt utdelning.[1161] Om aktieägaren är anställd kan det bli fråga om förtäckt lön istället för förtäckt utdelning.[1162]

Melz har i en artikel från 2008 framhållit att termer som har en etablerad civilrättslig innebörd brukar tillskrivas samma innebörd i skatterätten. Att jämställa förtäckt förmögenhetsöverföring med utdelning, såsom HFD gjorde i RÅ 2004 ref. 1, var dock enligt Melz strikt sett en avvikelse ifrån ordalydelsen på definitionen av termen ”vinstutdelning” i 12 kap i 1975 års ABL. Enligt nämnda definition var det nämligen tvunget att ske en ”utbetalning”. Samtidigt uttrycker dock Melz att i civilrätten har 12 kap ABL tillämpats analogt på förtäckta förmögenhetsöverföringar, varför utfallet i RÅ 2004 ref. 1 inte direkt avviker från den ”bolagsrättsliga behandlingen”.[1163]

[1159] Se avsnitt 3.3.7.3.
[1160] Grosskopf, SN, 1993, s. 109 f. och 113.
[1161] Tjernberg, Fåmansföretag & beskattning, 2019, s. 124.
[1162] A.a., s. 130.
[1163] Melz, SN, 2008, s. 228 f.

Efter införandet av 2005 års ABL har termen ”vinstutdelning” enligt Melz fått en snävare innebörd på så sätt att den inte längre omfattar förtäckt utdelning. Numera omfattas istället förtäckt utdelning av uttrycket ”värdeöverföring”.[1164] Det som i skatterättspraxis betraktas såsom utdelning omfattar därför väsentligt mycket mer än vad som utgör civilrättslig ”vinstutdelning” enligt Melz. Följaktligen drar han slutsatsen att det utdelningsbegrepp som har utvecklats i skattepraxis är fristående från civilrätten.[1165] Samtidigt framhåller han dock att en värdeöverföring kan vara civilrättsligt giltig även om den inte har beslutats i de former som ABL föreskriver, under förutsättning att samtliga aktieägare samtycker till den. Enligt Melz är det nog dessutom så att bolagsrättare i allmänhet använder termen ”vinstutdelning” i en vidare bemärkelse än vad som följer av ABL. På motsvarande sätt används termen ”utdelning” i skatterätten utan en precis avgränsning, enligt Melz.[1166] Han verkar därför ge uttryck för att skatte- och civilrätten i viss mening ändå överensstämmer när det gäller utdelningsbegreppet.

I läroboken Inkomstskatt uttrycks att det inte finns någon bestämmelse som definierar utdelning i skatterättsligt hänseende, vilket normalt innebär att ledning bör sökas i hur det definieras i civilrätten. Samtidigt framhålls att detta bara är en utgångspunkt och att det inte finns möjlighet eller anledning till direkt koppling. Det skatterättsliga utdelningsbegreppet motsvarar närmast vad som utgör en värdeöverföring enligt ABL. Sålunda omfattas även förtäckta utdelningar, vilket avser alla förmåner som en aktieägare erhåller utan att ha utgivit skäligt vederlag. Så är exempelvis fallet vid förvärv av en tillgång till underpris eller vid erhållandet av en bostadsförmån. Huruvida utdelningen är lovlig eller inte enligt 17 och 18 kap ABL saknar betydelse för skatterätten. Om aktieägaren är aktiv företagsledare beskattas emellertid värdeöverföringen såsom förtäckt lön istället.[1167]

Sammanfattningsvis har HFD beskattat så kallade dolda värdeöverföringar till en aktieägare såsom utdelning. I RÅ 2004 ref. 1 uttalade

---

[1164] A.a., s. 229 f. med hänvisning till 17:1 och 18:1 ABL.
[1165] A.a., s. 230.
[1166] A.a., s. 231 f. Han understödjer sina påpekanden om samtliga aktieägares samtycke genom att hänvisa till prop. 2004/05:85, Ny aktiebolagslag, s. 373 och 395.
[1167] Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman, 2019, s. 379 ff.

HFD explicit att 42:1 IL även omfattar ”förtäckta utdelningar”. Enligt Grosskopf gör vare sig skatte- eller civilrätten skillnad på öppen och dold vinstutdelning. Tjernberg uttrycker att närmare ledning för vad som utgör utdelning får sökas i civilrätten och att det då står klart att både öppen och förtäckt utdelning omfattas. Melz framhåller emellertid att jämställandet av dolda värdeöverföringar med utdelning strikt sett utgjorde en avvikelse från definitionen av vinstutdelning i 1975 års ABL. Det utgör inte heller en ”lovlig värdeöverföring” enligt 2005 års ABL. I läroboken Inkomstskatt framhålls att även om det inte har beslutats om en utdelning i den ordning som ABL föreskriver kan det röra sig om en utdelning i skatterätten.

3.3.7.2.2 Förtäckta värdeöverföringar i civilrätten

Termen ”utdelning” förekommer på flera håll i den civilrättsliga lagstiftningen. I 80 § KöpL anges att vid köp av aktier ingår utdelning som inte har förfallit till betalning. I detta sammanhang framstår det inte som relevant att ta ställning till huruvida en förtäckt värdeöverföring är att uppfatta som utdelning eller inte. Vidare anges i 65 § KöpL att en hävning medför att köparen ska utge den avkastning på varan som hen har tagit emot, samt betala skälig ersättning om denne haft nytta av varan. Enligt förarbetena till bestämmelsen avses med ”avkastning” bland annat utdelning på aktier.[1168] Mig veterligen har frågan om denna regel omfattar förtäckta värdeöverföringar inte ägnats något större intresse i de civilrättsliga rättskällorna. Christina Ramberg anger emellertid i sin avhandling att regeln även borde omfatta förmåner som köparen erhåller i egenskap av aktieägare.[1169]

Det kan noteras att termen ”utdelning” förekommer på flera håll i KonkL men då i en helt annan bemärkelse, nämligen såsom utdelning i en konkurs.[1170] Det är svårt att se att det vid tillämpningen av dessa regler skulle vara relevant att ta ställning till huruvida förtäckta värdeöverföringar ska anses som utdelning eller inte.

[1168] Prop. 1988/89:76, om ny köplag, s. 188.
[1169] Hultmark, Kontraktsbrott vid köp av aktie - särskilt om fel, 1992, s. 225.
[1170] Se framförallt 11 kap KonkL.

Vidare förekommer termen ”utdelning” i ABL. Genom 2005 års ABL har utdelningsreglerna fått en annan utformning än tidigare. För att synliggöra dessa skillnader inleder jag med att redogöra för 1975 års ABL och dess tillämpning. I 1975 års ABL[1171] uttrycktes det i 12:1 att ”utbetalning till aktieägarna av bolagets medel får ske endast enligt bestämmelserna i denna lag om vinstutdelning, förvärv av egna aktier, utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden och utskiftning vid bolagets likvidation.” Huruvida regeln var tillämplig även på överlåtelser till underpris av bolagets egendom behandlades av HD i NJA 1995 s. 742. I målet uttalade HD att regeln i första hand avser utbetalning i pengar och inte överföring av bolagets tillgångar. Med hänvisning till förarbetena framförde HD emellertid att även så kallade sakutdelningar var avsedda att inrymmas.[1172] Vidare framförde HD att en transaktion inte blir ogiltig bara för att de formella reglerna kring utdelning inte har iakttagits. Transaktionen kan bli giltig om samtliga aktieägare samtycker till den och om den ryms inom tillgängligt fritt eget kapital.[1173] HD uttalade också att såvitt gäller förtäckta utdelningar blir det närmast fråga om en ”analogisk tillämpning” av utdelningsreglerna.

HD:s uttalanden är inte så förvånande mot bakgrund av att det i förarbetena till 1975 års ABL framförs att utbetalningsförbudet inte bara omfattar överföring av pengar utan också annan egendom.[1174] Avgörandet var inte heller det första där HD tillämpat utdelningsreglerna på över-

[1171] Aktiebolagslag (1975:1385).
[1172] I denna del hänvisade HD till SOU 1971:15, Förslag aktiebolagslag m.m., s. 301 och 321.
[1173] I denna del hänvisade HD till prop. 1975:103, Om förslag till ny aktiebolagslag, m.m., s. 475 f. och SOU 1971:15, Förslag aktiebolagslag m.m., s. 310. Vidare stödjer HD sitt ställningstagande på ett antal rättsfall där utdelningsreglerna tillämpats trots att det inte rört sig om utbetalningar i pengar.
[1174] Prop. 1975:103, Om förslag till ny aktiebolagslag, m.m., s. 475 f. och SOU 1971:15, Förslag aktiebolagslag m.m., s. 310.

föringar av annan egendom än pengar.[1175] Likaså har för högt uttagen lön som utbetalats till en aktieägare betraktats som utdelning.[1176]

Denna tillämpning av utdelningsreglerna har inte ifrågasatts i den civilrättsliga litteraturen. Tvärtom har tillämpningen ansetts vara motiverad. Enligt Lindskog följer det av borgenärsskyddsintresset att utdelningsreglerna borde träffa varje disposition som innebär ett värdefrånhändande. Huruvida det är fråga om varor eller tjänster spelar ingen roll. Likaså träffas överuttag av lön eller arvode.[1177] Enligt Kedner och Roos kan en olaglig vinstutdelning ta sig uttryck i att en aktieägare får rätt att vederlagsfritt använda bolagets egendom. Så är också fallet om aktieägaren erhåller lön från bolaget och denna lön överstiger rimligt belopp.[1178] Motsvarande framhålls av Jan Andersson.[1179] Enligt honom fordrar borgenärsskyddet att inte bara direkta förmögenhetsöverföringar, utan också indirekta förmögenhetsöverföringar (såsom utnyttjande av bolagets tillgångar utan ersättning) träffas av utdelningsreglerna.[1180]

Andersson framhåller i sin avhandling att utbetalningsförbudet inte ens behövde tillämpas analogt för att förtäckta utbetalningar skulle inkluderas. Av ”principen om förtäckta rättshandlingar” följde det nämligen att en förtäckt utbetalning egentligen utgjorde en utbetalning. De bestämmelser och principer som gällde för öppna utbetalningar kunde därför tillämpas direkt. Samtidigt framhöll han att den dåvarande allmänna uppfattningen

---

[1175] Se bland annat NJA 1951 s. 6, NJA 1966 s. 475, NJA 1980 s. 311 och NJA 1990 s. 343. Se också NJA 1962 s. 461 där HD uttalade att en överlåtelse till underpris från ett aktiebolag till en aktieägare i regel får anses innefatta en förtäckt utdelning till aktieägaren. Målet handlade emellertid inte om utdelningsreglerna, utan om överföringen skulle jämställas med avkastning på aktier enligt ett testamente. HD påpekade att det förhållandet att överföringen betraktas som en utdelning inte utan vidare medför att det också rör sig om avkastning enligt testamentet, men att det i förevarande fall saknades anledning att hantera värdeöverföringen som något annat än avkastning i testamentets mening.

[1176] Se NJA 1920 s. 231 och NJA 1922 s. 122. Att överuttag av lön kan komma att betraktas som utdelning uttalas också i prop. 1975:103, Om förslag till ny aktiebolagslag, m.m., s. 475, 486 och SOU 1971:15, Förslag till aktiebolagslag m.m., s. 310.

[1177] Lindskog, Aktiebolagslagen. 12:e och 13:e kapitlet, Kapitalskydd och likvidation, 1995, s. 43 och 45. Jfr Posselius, Var gömmer sig den förtäckta utdelningen i nya aktiebolagslagen?, i Vänbok till Axel Adlercreutz, 2007, s. 402.

[1178] Kedner och Roos, Aktiebolagslagen jämte Bokföringslagens bestämmelser om årsbokslut med kommentar. D. 2, Kap 11-19, 1991, s. 233, 254.

[1179] Andersson, Om vinstutdelning från aktiebolag - en studie av aktiebolagsrättsliga skyddsregler, 1995, s. 258 och 370.

[1180] A.a., s. 374 f. Jfr Andersson, Kapitalskyddet i aktiebolag - en lärobok, 2010, s. 95 om indirekt förmögenhetsminskning.

synes ha varit att det krävdes en analog tillämpning.[1181] Som sagt gav HD också uttryck för detta i NJA 1995 s. 742.

Genom 2005 års ABL fick utdelningsreglerna en annan utformning. I 17 och 18 kap ABL förekommer både termen ”vinstutdelning” och termen ”utdelning”. Någon definition av dessa termer står emellertid inte att finna i vare sig lagen eller dess förarbeten.[1182] 17 kap ABL bär titeln ”Värdeöverföringar från bolaget”. Med ”värdeöverföring” förstås enligt 17:1:

- vinstutdelning
- förvärv av egna aktier
- minskning av aktiekapitalet eller reservfonden för återbetalning till aktieägarna
- annan affärshändelse som medför att bolagets förmögenhet minskar och inte har rent affärsmässig karaktär för bolaget.

I förarbetena uttalas att den sistnämnda punkten omfattar det som kallas ”förtäckt utdelning”. För att det i ett sådant fall ska röra sig om en värdeöverföring krävs att bolagets förmögenhet minskar. Vilken effekt en viss transaktion har på bolagets redovisning saknar betydelse. En försäljning till bokfört värde kan alltså utgöra en förmögenhetsöverföring om tillgångens marknadsvärde är högre. Som exempel på sådana transaktioner anges bland annat försäljning av egendom till underpris, förvärv av egendom till överpris, utbetalning av lön eller arvoden för arbeten som endast delvis motsvarar utbetalningen, utlåning av medel mot ränta som understiger marknadsräntan, upptagande av lån mot ränta som överstiger marknadsräntan.[1183]

När det gäller frågan om hur marknadsvärdet ska fastställas finns inte så mycket ledning att tillgå i de civilrättsliga rättskällorna. I förarbetena till ABL anges att bedömningen av huruvida en värdeöverföring föreligger i första hand bör avgöras utifrån objektivt iakttagbara faktorer, framförallt med hänsyn till huruvida det förekommer en värdediskrepans mellan parternas prestationer. Att enbart se till förhållandet mellan värdet hos

[1181] Andersson, Om vinstutdelning från aktiebolag - en studie av aktiebolagsrättsliga skyddsregler, 1995, s. 391 f.
[1182] Prop. 2004/05:85 Ny aktiebolagslag. Inte heller står någon definition att finna i 1944 eller 1975 års aktiebolagslagar eller i dess förarbeten, se prop. 1944:5 med förslag till lag om aktiebolagslag, m.m. och prop. 1975:103 Om förslag till ny aktiebolagslag, m.m.
[1183] Prop. 2004/05:85, Ny aktiebolagslag, s. 747.

parternas prestationer är emellertid inte tillräckligt. Av relevans är enligt förarbetena också värdediskrepansens storlek, avtalets karaktär, samt mottagarens relation till och insyn i bolaget. Vidare framhålls att då aktiebolaget är ett fåmansföretag som vidtar en rättshandling med sin aktieägare borde det räcka med en ganska liten värdediskrepans för att det ska röra sig om en värdeöverföring. Det finns då nämligen anledning att anta att syftet med transaktionen varit att gynna ägaren.[1184] Hur marknadsvärdet ska fastställas har mig veterligen inte prövats av HD. Möjligen beror det på att det framförallt är i skatterätten som dolda värdeöverföringar behöver hanteras. I den civilrättsliga litteraturen har Andersson framhållit att det oftast är av skatteskäl som dolda värdeöverföringar företas. Han framhåller också att för de skatterättsliga lösningarna borde bolagsrätten sakna betydelse.[1185]

Vidare uttalas det i förarbetena till 2005 års ABL att det tidigare utbetalningsförbudet gav intryck av att endast omfatta överföringar av pengar. I praxis och doktrin tillskrevs det en väsentligt vidare innebörd genom att även inkludera dolda eller förtäckta värdeöverföringar. Den nya termen ”värdeöverföring” är enligt förarbetena avsedd att även täcka dessa transaktioner.[1186]

I 17:2 ABL listas de sätt på vilka en värdeöverföring får genomföras. Regeln omnämner inte ”annan affärshändelse som medför att bolagets förmögenhet minskar och inte har rent affärsmässig karaktär för bolaget”. I förarbetena uttalas det dock att en värdeöverföring mellan bolaget och en aktieägare kan vara giltig även om den inte har genomförts i enlighet med de i lagen utpekade formerna. En regel som uteslutande syftar till att skydda aktieägare kan nämligen åsidosättas ifall samtliga aktieägare är överens om det. Att ta in detta i lagen ansågs inte vara nödvändigt eller lämpligt.[1187] Den bakomliggande orsaken till varför det inte ansågs vara nödvändigt eller lämpligt utvecklas inte närmare.

En framträdande skillnad mellan dold förmögenhetsöverföring och öppen vinstutdelning består alltså i att samtliga aktieägare måste samtycka till en dold förmögenhetsöverföring för att den ska vara giltig. En annan

[1184] Prop. 2004/05:85, Ny aktiebolagslag, s. 371 f. och 748.
[1185] Andersson, Om vinstutdelning från aktiebolag - en studie av aktiebolagsrättsliga skyddsregler, 1995, s. 406.
[1186] Prop. 2004/05:85, Ny aktiebolagslag, s. 370.
[1187] Prop. 2004/05:85, Ny aktiebolagslag, s. 373, 749.

skillnad består i förutsättningarna för att återbäringsskyldighet ska inträda. Den som tar emot en öppen vinstutdelning, vilken inkräktar på det bundna egna kapitalet, är skyldig att återbära det mottagna om bolaget kan visa att denne var i ond tro *om att utdelningen var olovlig*. Den som tar emot en förtäckt värdeöverföring är återbäringsskyldig om bolaget kan visa att denne var i ond tro *om att transaktionen innefattade en värdeöverföring*.[1188] Utöver nämnda skillnader står det dock klart att dold förmögenhetsöverföring och öppen vinstutdelning hanteras på precis samma sätt i civilrätten. Dolda förmögenhetsöverföringar träffas, precis som öppen vinstutdelning, av ABL:s kapitalskyddsregler (17 kap ABL). Att dolda förmögenhetsöverföringar rent terminologiskt skiljs från "vinstutdelning" i 17:1 ABL framstår framförallt därför som ett redskap för att kommunicera att dolda förmögenhetsöverföringar inte bara kräver täckning ur det fria egna kapitalet såsom öppen vinstutdelning, utan också samtliga aktieägares samtycke. För övrigt kan det konstateras att i enmansaktiebolag, vilket är den vanligast förekommande typen av aktiebolag, aktualiseras inte samtyckesfrågan över huvud taget eftersom det inte finns några andra aktieägare som måste samtycka. Såvitt gäller enmansaktiebolag hanteras alltså dold förmögenhetsöverföring och öppen vinstutdelning på närmast exakt samma sätt i civilrätten.

I den bolagsrättsliga litteraturen framstår det inte som någon framträdande fråga huruvida en förtäckt värdeöverföring är att se som utdelning eller inte. Exempelvis uttrycker Bert Lehrberg följande i en artikel från 2012: ”Att jag väljer att tala om förtäckt ’värdeöverföring’ i stället för ’vinstutdelning’ utgör endast ett uttryck för ett erkännande av terminologin i 2005 års lag. Det finns knappast några avgörande invändningar mot att i stället tala om förtäckt vinstutdelning.”.[1189] Nerep och Sandström framhåller förvisso att termen ”vinstutdelning” är mindre lyckad då den lätt associeras med utdelning beslutad på bolagsstämma, men detta behandlas mest som en semantisk fråga i marginalen.[1190] Enligt Andersson har olika begrepp förekommit i ABL och i rättslitteraturen för att beskriva vederlagsfria förfoganden över bolagsförmögenheten.

[1188] Se 17:6 ABL.
[1189] Lehrberg, SvJT, 2012, s. 537.
[1190] Se exempelvis Sandström, Svensk aktiebolagsrätt, 2017, s. 303 ff. och Nerep, Aktiebolagsrättsliga studier - särskilt om kapitalskyddet, 1994, s. 54 ff.

Termen ”utdelning” har använts för att åsyfta den rätt en aktieägare har att utfå pengar eller annan egendom i enlighet med stämmobeslut. Denna term har emellertid också använts för att åsyfta den rättshandling varigenom ett bolag vederlagsfritt överför pengar eller annan egendom till en aktieägare. Även olika termer har använts. I 1975 års ABL talades det om ”utbetalning” medan det i nuvarande ABL talas om ”värdeöverföring”.[1191] Enligt Andersson ger en språklig tolkning av 17:2 ABL inte någon rättvisande bild av regelns innebörd. Huruvida en värdeöverföring är förenlig med ABL eller inte ankommer på vilket huvudändamål de i varje enskilt fall aktuella reglerna har. Exempelvis kan 18:1 ABL åsidosättas om samtliga aktieägare är överens om det eftersom regeln avser att skydda aktieägarkretsen. Däremot kan 17:3 ABL inte åsidosättas genom beslut av aktieägarna eftersom denna regel avser att tillvarata ett borgenärsskyddsintresse.[1192] Vid frågan om det föreligger en värdeöverföring eller inte är det enligt Andersson också relevant att ta hänsyn till det så kallade omsättningsintresset. Med omsättningsintresse förstås en strävan efter att underlätta omsättningen av varor och tjänster. Hänsynen till omsättningsintresset innebär bland annat att en aktieägare som köper egendom från sitt bolag inte ska behöva göra en sämre affär än en icke-aktieägare. Omsättningsintresset måste emellertid vägas mot borgenärsskyddet och aktieägarskyddet.[1193]

Sammanfattningsvis gällde 12:1 i 1975 års ABL enbart för ”utbetalningar”. I NJA 1995 s. 742 anförde HD emellertid att regeln kunde tillämpas analogt på helt eller delvis benefika transaktioner mellan bolaget och dess ägare. Tillämpningen har i flera litteraturuttalanden ansetts vara motiverad mot bakgrund av regelns borgenärsskyddssyfte. 2005 års ABL talar om ”värdeöverföring” istället för ”utbetalning”. I 17:1 1 st. 4 p. ABL inkluderas även det som emellanåt kallas ”förtäckta värdeöverföringar”. Förvisso räknas denna typ av värdeöverföring inte upp i listan över de sätt på vilka en värdeöverföring får genomföras i 17:2 ABL. Enligt förarbetena innebär emellertid inte det att en sådan värdeöverföring per automatik är

[1191] Andersson, Kapitalskyddet i aktiebolag - en lärobok, 2010, s. 73 f. Det kan noteras att termen ”förtäckt utdelning” eller ”förtäckt vinstutdelning” förekommer på flera håll i förarbetena till ABL (se prop. 2004/05:85, Ny aktiebolagslag). Däremot har den aldrig förekommit i lagstiftningen (se Posselius, i Vänbok till Axel Adlercreutz, 2007, s. 398).
[1192] Andersson, Kapitalskyddet i aktiebolag - en lärobok, 2010, s. 68 f.
[1193] A.a., s. 70 f.

ogiltig. Det krävs dock att samtliga aktieägare samtycker till den och att den inte inkräktar på bolagets bundna egna kapital. Viss skillnad gentemot öppen vinstutdelning visar sig också i förutsättningarna för att återbetalningsskyldighet ska inträda. Utöver dessa skillnader hanteras dold förmögenhetsöverföring och öppen vinstutdelning på precis samma sätt i civilrätten. Att dold förmögenhetsöverföring terminologiskt skiljs från ”vinstutdelning” i 17:1 ABL framstår därför framförallt som ett redskap för att kommunicera att dold förmögenhetsöverföring inte bara kräver täckning ur det fria egna kapitalet, utan också samtliga aktieägares samtycke. I enmansaktiebolag aktualiseras dock aldrig någon fråga om samtycke. Såvitt gäller enmansaktiebolag hanteras därför dold förmögenhetsöverföring och öppen vinstutdelning på närmast exakt samma sätt i civilrätten.

3.3.7.2.3 Analys av vilken ledning civilrätten ger för den skatterättsliga frågeställningen

I skatterättslig praxis har sedan lång tid tillbaka förtäckta värdeöverföringar beskattats såsom utdelning. I RÅ 2004 ref. 1 jämställde HFD uttryckligen förtäckta värdeöverföringar med öppen utdelning. Frågan är då hur denna praxis förhåller sig till det civilrättsliga utdelningsbegreppet. Eftersom detta mål avgjordes innan 2005 års ABL hade trätt ikraft finns det också anledning att jämföra den nya ordningen med den äldre.

Enligt ordalydelsen hos 12:1 i 1975 års ABL gällde denna regel endast för ”utbetalningar”. I NJA 1995 s. 742 anförde HD att det krävdes ett analogislut för att kunna tillämpa den på andra överföringar än öppna utdelningar. Det skulle då, på grund av att det krävdes ett analogislut, kunna hävdas att en förtäckt värdeöverföring *inte* utgjorde en utdelning enligt dåvarande ABL. I så fall skulle det stå klart att den skatterättsliga tillämpningen avvek från civilrätten genom att inkludera förtäckta värdeöverföringar i utdelningsbegreppet. Det är utifrån en sådan läsning Melz kommer fram till att den skatterättsliga tillämpningen strikt sett utgjorde en avvikelse från ordalydelsen i 12:1 ABL.[1194] Emellertid skulle också kunna hävdas att det civilrättsliga får anses innefatta civilrättsliga analogislut. Att HD påstod sig tillämpa utbetalningsförbudet analogt tyder

[1194] Se exempelvis Melz, SN, 2008, s. 228 som själv använder ordet ”strikt”.

nämligen på att frågan om utdelningsbegreppets gränser inte ansetts ha någon avgörande betydelse för att de civilrättsliga effekterna ska inträda. I den meningen att samma regler tillämpades för såväl öppen som förtäckt utdelning kan överensstämmelse sägas ha förelegat mellan skatte- och civilrätten. Här märks alltså hur frågan om hur skatterätten förhåller sig till det civilrättsliga kan besvaras på diametralt motsatta sätt, beroende på hur det civilrättsliga förstås och avgränsas. Huruvida analogier ska inkluderas eller exkluderas från det civilrättsliga utgör som sagt en av de faktorer som producerar diametralt motsatta förståelser av det civilrättsliga.[1195]

Även om analogier skulle exkluderas från det civilrättsliga är det möjligt att förstå det civilrättsliga på diametralt motsatta sätt. Det kan nämligen ifrågasättas huruvida det verkligen rörde sig om ett analogislut i NJA 1995 s. 742.[1196] Detta är inte helt självklart, såvida det inte antas att det som HD själv kallar för en analogi per automatik är en analogi. Som framgår var exempelvis Andersson av uppfattningen att något analogislut inte krävdes för att förtäckta utbetalningar skulle träffas av utbetalningsförbudet. Enligt hans mening följer det av ”principen om förtäckta rättshandlingar” att det som kallas för en ”förtäckt utbetalning” egentligen också utgör en utbetalning, varför 12:1 ABL kunde tillämpas direkt.[1197] Om problemet formuleras som ett problem på faktumsidan (det vill säga: är det egentligen en utbetalning som har företagits?) nås den slutsats som Andersson kom fram till. Om problemet formuleras som ett problem på regelsidan (det vill säga: kan regeln tillämpas även på något som inte utgör en utbetalning?) nås istället slutsatsen att det krävs ett analogislut. Respektive formulering är lika korrekt (eller lika felaktig). Något korrekt svar på hur ”det verkliga” ska etiketteras står nämligen inte att finna hos ”det verkliga” i sig. Den närmare bestämningen av utdelningsbegreppet och av det som utdelningsbegreppet ska tillämpas på sker simultant.[1198] Frågan om vad som utgör en analogi medför alltså likaså att det civilrättsliga kan förstås på diametralt motsatta sätt.

[1195] Se avsnitt 1.3.6 (faktor nr. 5).
[1196] Se avsnitt 1.3.6 (faktor nr. 5).
[1197] Andersson, Om vinstutdelning från aktiebolag - en studie av aktiebolagsrättsliga skyddsregler, 1995, s. 391 f.
[1198] Se på detta tema Sevelin, Facts in the law - the law/fact distinction in the legal positivistic concept of law, 2017.

Genom införandet av begreppet värdeöverföring i 2005 års ABL behöver kapitalskyddsreglerna inte längre tillämpas analogt på förtäckta värdeöverföringar. 17:1 ABL omfattar nämligen ”annan affärshändelse som medför att bolagets förmögenhet minskar och inte har rent affärsmässig karaktär för bolaget”.[1199] Det skulle då kunna hävdas att utrymmet numera är större för att anse att den skatterättsliga tillämpningen bygger på civilrätten. Emellertid skulle också kunna hävdas att utformningen av 17:1 ABL på ett tydligare sätt än 1975 års ABL skiljer mellan utdelning och förtäckt värdeöverföring. Terminologiskt framgår nämligen av 17:1 ABL att ”vinstutdelning” utgör en särskild form av värdeöverföring, skild från de förtäckta värdeöverföringarna.

En vinstutdelning kan enligt 18:3 1 st. 4 p. ABL även avse sakegendom. Det är alltså inte arten av det som utdelas som är bestämmande för huruvida det rör sig om vinstutdelning enligt 18 kap eller inte. Avgörande är huruvida beslut om vinstutdelning har fattats på bolagsstämma (18:1 ABL).[1200] Som framgår av HFD:s praxis kan emellertid en transaktion komma att beskattas såsom utdelning trots att det inte rör sig om en på bolagsstämman beslutad vinstutdelning. En strikt läsning av 17:1 ABL skulle därför kunna tas till intäkt för att det skatterättsliga utdelningsbegreppet avviker från det civilrättsliga.

Frågan är emellertid hur strikt 17:1 ABL ska läsas. En noggrann läsning avslöjar att denna regel talar om ”vinstutdelning” och inte bara om ”utdelning”. På grundval av detta skulle det möjligen kunna hävdas att vad som utgör utdelning inte nödvändigtvis behöver vara detsamma som vinstutdelning. Vad som talar emot detta är emellertid att termerna ”utdelning” och ”vinstutdelning” används om vartannat i 18 kap ABL.

Ovanstående resonemang kring 17:1 ABL bygger på formella läsningar av nämnda regelverk. Ett alternativt angreppssätt skulle vara att rikta in sig på de materiella effekter som en dold förmögenhetsöverföring respektive öppen vinstutdelning ger upphov till i civilrätten. Såvitt gäller

---

[1199] Jfr Posselius, i Vänbok till Axel Adlercreutz, 2007, s. 415 f.

[1200] Jfr Lehrberg, SvJT, 2013, s. 458 ff. som framhåller att det avgörande för kvalificeringen av något såsom vinstutdelning enligt 17:1 ABL verkar vara huruvida ett beslut om vinstutdelning har fattats på bolagsstämma. Han framför detta i anslutning till att han frågar sig hur gränsen ska dras mellan öppen och förtäckt värdeöverföring vid tillämpningen av 17:6 ABL. Denna regel uppställer något olika krav för att återbäringsskyldigheten ska inträda beroende på om det rör sig om en utdelning enligt 17:1 1 st. 1-3 p. eller enligt 4 p.

enmansaktiebolag framgår av föregående avsnitt att dold förmögenhetsöverföring och öppen vinstutdelning i stort sett hanteras på exakt samma sätt i civilrätten. Den skillnad som finns består i att kravet på ond tro skiljer sig åt för att återbäringsskyldigheten ska inträda (17:6 ABL). Såvitt gäller enmansaktiebolag kan skatte- och civilrätten därför sägas överensstämma i den bemärkelsen att en dold förmögenhetsöverföring hanteras på (mer eller mindre) samma sätt som en öppen vinstutdelning inom respektive rättsområde.[1201] Detta visar hur olika förståelser av det civilrättsliga produceras beroende på om det civilrättsliga regelverket läses mer formellt eller mer materiellt, vilket är ytterligare en av de faktorer som jag nämner ovan.[1202] För andra typer av aktiebolag än enmansaktiebolag består förvisso en skillnad i att dolda förmögenhetsöverföringar kräver samtliga aktieägares samtycke. Detta är en märkbar skillnad, men det kan frågas hur relevant den är i skattehänseende. Någon beskattning borde nämligen inte bli aktuell om samtycke aldrig lämnas och någon värdeöverföring aldrig äger rum (inte heller borde någon beskattning bli aktuell om ogiltigheten påtalas och värdeöverföringen återgår). Möjligheten för aktieägarna att påtala ogiltigheten framstår däremot som mindre relevant för skattefrågan så länge denna möjlighet inte tas i anspråk. En risk är därför att ovidkommande hänsyn avgör skattefrågan om det skatterättsliga utdelningsbegreppet begränsas till på bolagsstämma beslutad vinstutdelning.

Vidare finns ett ytterligare annat sätt att förstå frågan om hur den skatterättsliga hanteringen av dolda förmögenhetsöverföringar förhåller sig till civilrätten, nämligen som en fråga om till vilken del *en viss specifik transaktion* innefattar en värdeöverföring. Anta exempelvis att person X har köpt ut en fastighet från sitt helägda aktiebolag. Överlåtelsepriset uppgick till det bokförda värdet, vilket understeg marknadsvärdet. En första fråga är om samma ekonomiska mått (exempelvis marknadsvärdet) används för att avgöra till hur stor del det rör sig om en värdeöverföring i skatte- och civilrätten. En andra fråga är om den närmare beräkningen (av vad exempelvis marknadsvärdet uppgår till) utfaller på samma sätt i skatte- och civilrätten.

[1201] Möjligen är det detta synsätt som Grosskopf utgick ifrån då han anförde att vare sig skatte- eller civilrätten gör skillnad mellan öppen och förtäckt vinstutdelning, se Grosskopf, SN, 1993, s. 109 f. och 113.

[1202] Se avsnitt 1.3.7 (faktor nr. 6).

Såvitt gäller den första frågan kan noteras att olika ekonomiska mått är avgörande för att olika civilrättsliga rättsföljder ska inträda.[1203] För att det ska röra sig om en sådan värdeöverföring som kräver samtliga aktieägares godkännande räcker det att överlåtelsen sker till ett pris som understiger marknadsvärdet. Däremot kan en borgenär inte angripa transaktionen så länge den sker till bokfört värde (och inte försiktighetsregeln påkallar annat).[1204] Det skulle kunna hävdas att så snart överlåtelsen sker till pris under marknadsvärde så rör det sig om en värdeöverföring enligt ABL, låt vara att värdeöverföringen kanske inte inkräktar på det bundna egna kapitalet.[1205] I denna bemärkelse överensstämmer skatterätten med civilrätten eftersom det anses röra sig om utdelning i skatterätten så snart överlåtelsen sker till pris under marknadsvärde.[1206] För en borgenär till bolaget är det ur rättslig synpunkt emellertid likgiltigt att det rör sig om en sådan värdeöverföring som kräver samtliga aktieägares godkännande.[1207] Om bolaget dessutom är ett enmansaktiebolag har det inte någon civilrättslig betydelse att transaktionen är av sådant slag att den kräver samtliga aktieägares samtycke. I ett sådant fall är det enbart i skatterätten som det är relevant att bedöma hur överlåtelsepriset förhåller sig till marknadsvärdet.[1208] Om det civilrättsliga begränsas till borgenärsskyddet står det

[1203] Jfr Melz, SN, 1996, s. 19 om att olika mått används för att pröva borgenärs- och aktieägarskyddet.
[1204] Se 17:3 ABL och NJA 1995 s. 742. Möjligen skulle som sagt försiktighetsregeln kunna åberopas. Enligt denna regel måste värdeöverföringen dessutom framstå som försvarlig med hänsyn till verksamhetens art, omfattning och risker, samt bolagets konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt (17:3 2 st. ABL).
[1205] Jfr vad som uttalas i prop. 2004/05:85, Ny aktiebolagslag, s. 747 kring att det för frågan om det föreligger en värdeöverföring saknar betydelse vilken effekt transaktionen har på bolagets redovisning.
[1206] RÅ 1960 Fi 1494.
[1207] Notera att det givetvis inte är likgiltigt för borgenärerna att förmögenhet förs ut ur bolaget. Att transaktionen sker till bokfört värde, men under marknadsvärde, är dock likgiltigt för borgenärerna i den meningen att de inte kan angripa transaktionen rättsligt enligt NJA 1995 s. 742 (såvida inte försiktighetsregeln föranleder annat).
[1208] I detta sammanhang kan det hänvisas till en passage ur Lindskog, Aktiebolagslagen. 12:e och 13:e kapitlet, Kapitalskydd och likvidation, 1995, s. 13: ”Det förekommer att skattemyndigheterna försöker uppnå fördelar i beskattningshänseende genom att underkänna den aktiebolagsrättsliga giltigheten av ett bolags disposition under hänvisning till en minoritetsskyddsbestämmelse. Detta har fog för sig endast om skyddet har tagits i anspråk genom någon aktieägares aktivitet. I enmansbolag (till vilka hör helägda dotterbolag) kan det därför aldrig bli aktuellt att pröva en dispositions giltighet med åberopande av en minoritetsskyddsbestämmelse.”

klart att skatterätten avviker från civilrätten på så sätt att det är marknadsvärdet och inte det bokförda värdet som används i skatterätten.[1209]

När det gäller den andra frågan om hur marknadsvärdet närmare bestämt ska fastställas är det sannolikt att bedömningen inte alltid utfaller på samma sätt i en skatte- respektive civilrättslig kontext. I synnerhet kan så tänkas vara fallet när det gäller gränsdragningen mellan lön och utdelning, detta eftersom att utdelningsreglerna i ABL riskerar att kunna kringgås om den enskilde tillåts klä en värdeöverföring såsom lön, medan progressiviteten i tjänsteinkomstbeskattningen riskerar att kringgås om den enskilde tillåts klä den såsom utdelning.

Som framgår ovan uttalas det i förarbetena till ABL att då aktiebolaget är ett fåmansföretag räcker det med en ganska liten värdediskrepens mellan bolagets och aktieägarens prestation för att en värdeöverföring ska anses föreligga.[1210] I skatterätten verkar utgångspunkten snarare vara den motsatta.[1211] I förarbetena till avskaffandet av stoppreglerna framförs att om en aktieägare är anställd i bolaget råder en presumtion för att erhållna förmåner ska beskattas såsom lön.[1212] HFD har också i flera mål beskattat aktieägaren för förtäckt lön istället för förtäckt utdelning.[1213] Detta talar för att avvägningen kan komma att utfalla på ett annat sätt i en skatterättslig kontext, jämfört med en civilrättslig. Enligt Urban Rydin och Bertil Båvall ska i princip bara den del av en erhållen förmån som överstiger värdet av aktieägarens arbetsinsatser beskattas som förtäckt utdelning. Samtidigt framhåller de att marknadsmässig lön är ett mycket oprecist begrepp, varför det i normalfallet torde vara svårt att påvisa att någon del

---

[1209] Jfr Tjernberg, Fåmansföretag & beskattning, 2019, s. 124 där det uttrycks att då ett aktiebolag säljer en tillgång till bokfört värde, vilket understiger marknadsvärdet, anses något värde inte lämna bolaget enligt de aktiebolagsrättsliga reglerna men däremot vid den skatterättsliga bedömningen.

[1210] Prop. 2004/05:85, Ny aktiebolagslag, s. 371 f. och 748.

[1211] Se Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg och Simon-Almendal, 2017, s. 402. Före 90-talets skattereform var det i allmänhet ekonomiskt förmånligare för den enskilde att ta ut lön istället för utdelning, varför det skulle kunna tänkas att den skatterättsliga bedömningen då såg annorlunda ut. Notera dock att Grosskopf i en äldre analys av HFD:s praxis har framhållit att HFD tog till utgångspunkt att de löner som utbetalades till en heltidsarbetande företagsledare i ett fåmansföretag motsvarade en skälig nivå, detta eftersom skäligheten i ett sådant fall svårligen kunde bedömas (Grosskopf, Beskattning av fåmansbolag - en inkomstskatterättslig studie av särbehandlingen av fåmansbolag, 1976, s. 67 f.).

[1212] Prop. 1999/00:15, Slopade stoppregler, s. 148. Notera dock att uttalandet ifråga uttrycker en *generell uppfattning om* rättsläget snarare än en *auktoritativ bestämning av* rättsläget.

[1213] Se exempelvis RÅ 1984 1:48, RÅ 1983 1:78, RÅ 1983 1:76, RÅ 1996 ref. 16, RÅ 2000 ref. 56.

av den erhållna förmånen utgör förtäckt utdelning. I praktiken ankommer den avgörande skiljelinjen mellan förtäckt utdelning och förtäckt lön därför på huruvida aktieägaren är aktiv eller passiv i företaget. De framhåller att rättspraxis i stort sett följer denna linje, om än undantag finns.[1214] Enligt deras mening ankommer möjligen utfallen i HFD:s praxis på det angreppssätt som SKV valt.[1215]

Huruvida enskilda transaktioner bedöms på samma sätt i skatte- och civilrättsliga sammanhang är i allmänhet dock svårt att konstatera. I de civilrättsliga rättskällorna finns inte så mycket ledning att tillgå kring hur bedömningen närmare bestämt ska göras.[1216] Framförallt är det svårt att veta hur *just den* transaktion som är uppe till bedömning i en skatterättslig kontext skulle ha bedömts av en allmän domstol i ett bolagsrättsligt sammanhang. Denna oklarhet hos civilrättens innehåll är ytterligare en av de sju faktorer som problematiserar behandlingen av civilrättsliga begrepp såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen.[1217]

Sammanfattningsvis kan frågan om hur HFD:s praxis kring förtäckta värdeöverföringar förhåller sig till det civilrättsliga utdelningsbegreppet besvaras på olika sätt. I tiden före 2005 års ABL anförde HD i NJA 1995 s. 742 att det krävdes ett analogislut för att förtäckta värdeöverföringar skulle omfattas av utbetalningsförbudet. På grundval av detta skulle det kunna hävdas att det inte rörde sig om en utdelning eller en utbetalning i civilrättslig mening. Att HD påstod sig företa ett analogislut skulle emellertid också kunna tas till intäkt för att utdelningsbegreppet i sig inte ansågs utgöra en barriär för att de civilrättsliga effekterna skulle inträda. I denna bemärkelse avviker inte skatterättspraxis kring dold förmögenhetsöverföring från civilrätten. Beroende på om analogislut ska inkluderas i eller exkluderas från det civilrättsliga, samt beroende på vad ett analogislut antas vara, produceras diametralt olika förståelser av det civilrättsliga. När det gäller 2005 års ABL skulle en strikt läsning av 17:1 kunna tas till intäkt för att HFD:s praxis avviker från civilrätten. Emellertid skulle skatte- och

---

[1214] Rydin, Båvall och Bartels, Beskattning av ägare till fåmansföretag, 2016, s. 120 f. Se även s. 220 ff. För att påvisa att undantag finns hänvisar de till RÅ 1983 1:82 där en aktiv aktieägare beskattas för förtäckt utdelning.
[1215] A.a., s. 119 f.
[1216] Jfr Andersson, Om vinstutdelning från aktiebolag - en studie av aktiebolagsrättsliga skyddsregler, 1995, s. 430 ff.
[1217] Se avsnitt 1.3.3 (faktor nr. 2).

civilrätten kunna sägas överensstämma i den bemärkelsen att när det gäller enmansaktiebolag hanteras dolda förmögenhetsöverföringar och öppen vinstutdelning på (mer eller mindre) samma sätt inom respektive rättsområde. Såvitt gäller andra typer av aktiebolag finns förvisso en skillnad i civilrätten mellan dold förmögenhetsöverföring och öppen vinstutdelning på så sätt att den förra kräver samtliga aktieägares samtycke. Denna skillnad framstår emellertid inte som särskilt relevant i skattehänseende. Beroende på om den civilrättsliga lagstiftningen läses mer formellt eller mer materiellt produceras därför olika förståelser av det civilrättsliga. Avslutningsvis skulle frågan om hur HFD:s praxis förhåller sig till civilrätten också kunna anses handla om till vilken del *en viss specifik transaktion* utgör en utdelning. Det är inte alls säkert att denna bedömning alltid utfaller på samma sätt i en skatte- respektive civilrättslig kontext. Detta är i allmänhet dock svårt att avgöra. Det civilrättsliga måste i så fall tolkas och därigenom produceras i skatterätten.

3.3.7.3 Värdeöverföringar till annan än aktieägare

3.3.7.3.1 Den skatterättsliga frågeställningen

En skatterättslig fråga som har aktualiserats är huruvida en värdeöverföring till annan än aktieägare kan beskattas som utdelning. Frågan var uppe till bedömning i RÅ 1992 ref. 56 (Sipano I). Målet handlade om en försäljning av tillgångar till underpris mellan två systerbolag. Frågan var om den gemensamme ägaren kunde beskattas för skillnaden mellan köpeskillingen och marknadsvärdet såsom utdelning. HFD besvarade denna fråga nekande med motivering att ägaren inte personligen hade tillförts någon förmögenhet och att någon egendom inte hade förts ut ur den dubbelbeskattade sektorn.

Genom plenumavgörandet RÅ 2004 ref. 1 (Sipano II) ändrades detta. I målet var det likaså fråga om en överlåtelse till underpris mellan två systerbolag. HFD anförde i domen att de nyligen införda reglerna om underprisöverlåtelser (23 kap IL) hade skapat ett sammanhållet system för beskattningen av överlåtelser som sker till underpris. När dessa regler är uppfyllda ska vare sig uttags- eller utdelningsbeskattning ske. Omvänt innebär detta att utdelningsbeskattning ska ske om reglerna inte är

uppfyllda, det vill säga även om aktieägarna i det bolag som företar en värdeöverföring inte personligen tillgodogörs värdeöverföringen.

Det ska noteras att i RÅ 2004 ref. 1 berikades aktieägaren indirekt eftersom värdeöverföringen ägde rum mellan två systerbolag. Fråga uppkom därför om samma princip skulle gälla för det fall att ägaren inte berikades över huvud taget. I RÅ 2007 not 161 ansökte den enskilde om ett förhandsbesked där frågan handlade om ett aktiebolag som skulle överlåta tillgångar för ett pris som understeg marknadsvärde till en skattebefriad stiftelse. Frågan var om aktieägaren skulle utdelningsbeskattas för skillnaden mellan priset och marknadsvärdet. SRN hänvisade till RÅ 2004 ref. 1 och anförde att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad anses innebära ett sådant förfogande över bolagsförmögenheten att värdeöverföringen ska betraktas som utdelning till aktieägarna. Någon anledning att inte behandla värdeöverföringen på detta sätt i förevarande fall ansågs inte föreligga. HFD instämde i bedömningen.[1218]

På flera håll i den skatterättsliga litteraturen har det påstått att en värdeöverföring till tredje man inte utgjorde utdelning enligt 1975 års ABL. Detta har exempelvis framhållits av Sven-Åke Bergkvist. Enligt honom är det en annan sak att en sådan värdeöverföring emellanåt har likställts med utdelning.[1219] Enligt Persson Österman rörde det sig inte om utdelning enligt 1975 års ABL eftersom det krävdes att utbetalningsförbudet tillämpades analogt. Han framhåller att skatterätten förvisso skulle kunna bli bunden av bolagsrättsliga analogislut men att detta inte framstår som ett helt tillfredsställande alternativ.[1220] Varför det inte framstår som ett helt tillfredsställande alternativ utvecklar han inte närmare. Möjligen beror det på föreställningen om att legalitetsprincipens föreskriftskrav antas medföra ett analogiförbud på skatterättens område.[1221]

Grosskopf anför i en artikel från 1993 att värdeöverföringar till andra än aktieägare förmodligen inte utgör utdelning, om än han är mer tveksam till vilken bolagsrättslig relevans denna fråga har:

[1218] På liknande tema kan HFD 2013 ref. 43 noteras. Jag går inte närmare in på detta avgörande här.
[1219] Bergkvist, SvSkT, 2004, s. 155.
[1220] Persson Österman, Öppen och förtäckt utdelning i två perspektiv, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 371.
[1221] Se ovan avsnitt 1.5.5.

> Enighet synes råda [i aktiebolagsrättslig doktrin] om att i varje fall utbetalningsförbudet i aktiebolagslagen skall tillämpas analogt även på betalningar till tredje man. Någon analys av frågan, om utbetalningen i sig har karaktär av utdelning, har dock inte gjorts i bolagsrättslig doktrin. Orsaken är sannolikt, att denna fråga är helt ointressant – annat än rättsteoretiskt – för bolagsrätten. Det noteras dock, att doktrin talar, om att utbetalningen till tredje man *analogivis* faller in under utbetalningsförbudet. Detta tyder på att utbetalningen i sig inte utgör utdelning.[1222]

Att utbetalningsförbudet enligt HD skulle tillämpas analogt på värdeöverföringar till tredje man har emellertid också tagits till intäkt för den motsatta slutsatsen. Exempelvis framhåller Melz följande:

> Om värdeöverföringen analogt kan omfattas av särskilda återbäringssanktionerade regler är det inte orimligt att anse att värdeöverföringen ingår i ett allmänt men opreciserat utdelningsbegrepp. Värdeöverföringen tilläggs ju alla väsentliga civilrättsliga rättsverkningar som utdelning har enligt ABL, blott namnet förvägras.[1223]

Enligt Melz innebär inte detta nödvändigtvis att RÅ 1992 ref. 56 (Sipano I) ger uttryck för en annan uppfattning kring vad som utgör utdelning. HFD kan mycket väl ha ansett att förtäckt utdelning förelåg i civilrättslig mening, men att utdelningen inte hade kommit aktieägarna tillgodo på ett sätt som krävs för att beskattning skulle ske.[1224] Såvitt gäller RÅ 2004 ref. 1 (Sipano II) anför Melz att det vid en strikt läsning av 1975 års ABL förvisso framgår att utbetalningsförbudet endast omfattade ”utbetalning till aktieägarna”. Mot bakgrund av att utbetalningsförbudet kunde tillämpas analogt på värdeöverföringar till tredje man framför han dock att RÅ 2004 ref. 1 ”inte direkt avviker från den bolagsrättsliga behandlingen”.[1225]

I linje med detta anför Dahlberg att en värdeöverföring till tredje man förvisso inte utgör vinstutdelning som i vederbörlig ordning beslutas på

[1222] Grosskopf, SN, 1993, s. 110.
[1223] Melz, Val mellan olika normtyper i rättstillämpningen: RÅ 2004 ref. I som illustration, i Vänbok till Per Anclow, 2004, s. 230. Jfr Melz, SN, 2008, s. 229 där han framhåller att RÅ 2004 ref. 1 i vart fall inte ”direkt avviker från den bolagsrättsliga behandlingen”.
[1224] Melz, SN, 1996, s. 15.
[1225] Melz, Val mellan olika normtyper i rättstillämpningen: RÅ 2004 ref. I som illustration, i Vänbok till Per Anclow, 2004, s. 229 och Melz, SN, 2008, s. 228 f.

bolagsstämman, men att värdeöverföringen till följd av NJA 1997 s. 418 utgör ”utdelning i vid bemärkelse”.[1226] Kärnan i utdelningsbegreppet är enligt Dahlberg vinstutdelning som beslutas på bolagsstämma och som sker till aktieägarna. Utbetalningar till personer med kopplingar till bolaget kan också omfattas. Vidare ifrågasätter han huruvida det är lämpligt eller ens möjligt att i IL precisera hur det skatterättsliga utdelningsbegreppet förhåller sig till det bolagsrättsliga. Gränserna för det bolagsrättsliga utdelningsbegreppet är nämligen inte helt klara, med påföljd att en mer detaljerad skatterättslig koppling också skulle innehålla oklarheter.[1227]

Sammanfattningsvis innebar RÅ 2004 ref. 1 att en delägare i ett aktiebolag beskattades för utdelning då aktiebolaget till underpris överlät egendom till ett systerbolag. Avgörandet utgjorde en kursändring i förhållande till RÅ 1992 ref. 56 där det motsatta blev utfallet. I efterföljande praxis har det även ansetts röra sig om utdelning hos aktieägaren då värdeöverföringen skett till en stiftelse (RÅ 2007 not 161). Denna rättspraxis har kommenterats på olika sätt i den skatterättsliga litteraturen. Bergkvist, Persson Österman och Grosskopf har alla gett uttryck för uppfattningen att utbetalningsförbudet i 1975 års ABL enbart kunde tillämpas analogt på värdeöverföringar till tredje man och att det därför inte rörde sig om utdelning i civilrättslig mening. Enligt Melz ingår emellertid värdeöverföringar till tredje man i ett allmänt men opreciserat utdelningsbegrepp, detta eftersom samma rättsverkningar inträder, blott namnet förvägras. I liknande anda har Dahlberg uttryckt att en värdeöverföring till tredje man utgör utdelning i vid bemärkelse.

3.3.7.3.2 Värdeöverföringar till annan än aktieägare i civilrätten

I 12:1 i 1975 års ABL talades det om ”utbetalning till aktieägarna”. Huruvida denna regel kunde tillämpas på en värdeöverföring till tredje man prövades i NJA 1997 s. 418. HD anförde då att det förhållandet att 12:1 och 12:2 enligt sina lydelser endast gäller utbetalningar till aktieägare inte hindrar att bestämmelserna, vars syfte är att skydda bolagets

[1226] Dahlberg, 2011, s. 492 fotnot 59. Se också s. 494 där han ansluter sig till den uppfattning som Melz framför.
[1227] A.a., s. 494.

borgenärer, tillämpas analogt på betalningar som görs till andra än aktieägare. Därefter framhöll HD:

> I första hand kommer här i fråga sådana fall där mottagaren av utbetalningen visserligen inte är en aktieägare, men väl någon denne närstående fysisk eller juridisk person. Vidare får bestämmelserna antas vara analogt tillämpliga på utbetalningar som görs till någon som i ett nära sakligt sammanhang med utbetalningen upphör att vara aktieägare eller blir aktieägare (jfr NJA 1951 s. 6 II och 1976 s 618). Även andra ägareliknande kopplingar till aktiebolaget skulle måhända kunna aktualisera en dylik analog tillämpning (jfr diskussionen i NJA 1988 s. 620 om s k aktieägartillskott från annan än aktieägare).

Det är inte helt klart hur långt analogisluten kunde drivas. Enligt HD fick hänsynen till säkerheten i omsättningen och det praktiska ekonomiska livet sätta gränser för när analogislut kunde företas. En värdeöverföring till tredje man träffades alltså inte förbehållslöst av utdelningsreglerna.

Därefter fortsatte HD med en allmän redogörelse för i vilka situationer utdelningsreglerna skulle kunna tillämpas. När mottagaren är närstående till aktieägaren kan det vara så att det i själva verket är aktieägaren som är mottagare. Denna situation ska behandlas på samma sätt som då aktieägaren själv tar emot utbetalningen och lämnar den vidare. I de flesta fall ligger det emellertid inte lika nära till hands att behandla aktieägaren som en mellanhand. Då blir det istället aktuellt att pröva om regelverket kan tillämpas analogt.

HD påpekar i sin dom att det i förarbetena till 1975 års ABL förväntades att utbetalningsförbudet skulle kunna komma att tillämpas analogt på utbetalningar till tredje man. Detta uttrycks emellertid inte på den sida i förarbetena som HD hänvisar till. Det som uttalas är att förbudet bara avser utbetalningar till aktieägare i denna deras egenskap, men att en transaktion mellan bolaget och tredje man som strider mot bolagsverksamhetens föremål eller syfte kan förklaras ogiltig enligt andra regler.[1228] Enligt min mening gav detta uttalande inte direkt stöd för att utbetalningsförbudet kunde tillämpas på en värdeöverföring till tredje man. Däremot fanns det ett brett stöd i den civilrättsliga litteraturen för att utbetalningsförbudet borde kunna tillämpas på en värdeöverföring till

[1228] Prop. 1975:103, Om förslag till ny aktiebolagslag, m.m., s. 475 f.

tredje man. Detta ansågs motiverat av reglernas syfte att skydda minoritetsaktieägare och borgenärer.[1229]

Utdelningsreglerna har fått en annan utformning genom 2005 års ABL. Det anges inte längre att reglerna endast gäller för värdeöverföringar till aktieägare (se 17:1-6 ABL). I förarbetena framhålls att reglerna är avsedda att vara generellt tillämpliga oavsett om värdeöverföringen äger rum till en aktieägare eller tredje man. Det framhålls att från borgenärernas synpunkt är det likgiltigt vem mottagaren är.[1230] I linje med detta framhålls i den civilrättsliga litteraturen att utdelningsreglerna numera är direkt tillämpliga på värdeöverföringar till tredje man.[1231] Nerep har emellertid framfört viss kritik mot dessa förarbetsuttalanden. Att bolaget företar en rättshandling med någon som inte är aktieägare eller ens närstående till aktieägarna är nämligen en omständighet som i sig talar för att transaktionen är affärsmässig. Enligt hans mening kan det under inga förhållanden räcka med att värdediskrepansen är betydande för att utdelningsreglerna ska bli tillämpliga.[1232]

Konsekvensen av att en öppen värdeöverföring är olovlig är att mottagaren ska återbära vad denne mottagit om bolaget kan visa att denne var i ond tro om att värdeöverföringen stred mot ABL. Konsekvensen blir densamma vid förtäckta värdeöverföringar som strider mot 17 kap ABL om bolaget kan visa att mottagaren var i ond tro om att transaktionen innefattade en värdeöverföring (se 17:6 ABL). Om det uppkommer brist vid återbäringen är enligt 17:7 ABL de personer som medverkat till beslutet om värdeöverföringen, till verkställandet av beslutet och till upprättandet eller fastställandet av en oriktig balansräkning som beslutet grundats på ansvariga för bristen. För styrelseledamot, VD, revisor, lekmannarevisor eller särskild granskare krävs uppsåt eller oaktsamhet, medan det för aktieägare och annan krävs uppsåt eller grov oaktsamhet.

[1229] Kedner och Roos, 1991, s. 220 och s. 224, Andersson, Om vinstutdelning från aktiebolag - en studie av aktiebolagsrättsliga skyddsregler, 1995, s. 220 ff. och s. 483 f., Lindskog, Aktiebolagslagen. 12:e och 13:e kapitlet, Kapitalskydd och likvidation, 1995, s. 21 f., 26, 36 samt s. 39 f. med vidarehänvisningar.

[1230] Prop. 2004/05:85, Ny aktiebolagslag, s. 376.

[1231] Se exempelvis Posselius, i Vänbok till Axel Adlercreutz, 2007, s. 407, Andersson, Kapitalskyddet i aktiebolag - en lärobok, 2010, s. 159 och Lehrberg, SvJT, 2012, s. 538.

[1232] Nerep, Värdeöverföring - till vem? - Något om skillnaden mellan värdeöverföringar och dåliga affärer i aktiebolagslagen 17 kap 1 §, första stycket, p. 4, i Festskrift till Stefan Lindskog, 2018, s. 543 ff.

Enligt förarbetena till 2005 års ABL ska återbäringsreglerna tillämpas på samma sätt oavsett om mottagaren är en aktieägare eller tredje man. Det framhålls att eftersom de nya utdelningsreglerna har utformats på ett sätt som inte bara omfattar värdeöverföringar till aktieägare utan också till utomstående är det logiskt att den primära rättsföljden är densamma oavsett vem mottagaren är. Med ”mottagare” förstås därför inte bara aktieägare. Om exempelvis ett aktiebolag sätter in pengar på en aktieägares konto för att aktieägarens skuld till banken ska regleras bör banken ses som mottagare.[1233]

Sammanfattningsvis kunde det tidigare utbetalningsförbudet tillämpas analogt på en förmögenhetsöverföring till tredje man, detta genom NJA 1997 s. 418. I 2005 års ABL anges inte att värdeöverföringsreglerna endast gäller värdeöverföringar till aktieägare. I dess förarbeten bekräftas det att reglerna är tillämpliga oavsett om värdeöverföringen sker till en aktieägare eller till tredje man. Likaså gäller reglerna om återbäringsskyldighet på samma sätt oavsett om mottagaren är en aktieägare eller tredje man.

3.3.7.3.3 Analys av vilken ledning civilrätten ger för den skatterättsliga frågeställningen

I och med RÅ 2004 ref. 1 (Sipano II) ändrade HFD sin tidigare praxis enligt vilken en värdeöverföring till annan än aktieägare inte ansågs föranleda utdelningsbeskattning (RÅ 1992 ref. 56 – Sipano-I). Någon förändring av aktiebolagslagstiftningen genomfördes emellertid inte under tiden som passerade mellan dessa avgöranden. Däremot avgjordes NJA 1997 s. 418 under denna tid. I detta mål anförde HD att utdelningsreglerna i vissa fall kunde tillämpas analogt på en värdeöverföring till tredje man. Frågan är då hur Sipano-målen förhöll sig till det då gällande civilrättsliga utdelningsbegreppet.

Till att börja med ska noteras att det inte stod helt klart hur långt analogisluten kunde utsträckas till följd av NJA 1997 s. 418. I detta mål gav HD nämligen inte uttryck för att varje värdeöverföring till utomstående skulle träffas av utbetalningsförbudet.[1234] Däremot anförde HD

[1233] Prop. 2004/05:85, Ny aktiebolagslag, s. 392.

[1234] Såsom HD utformade sina domskäl i NJA 1997 s. 418 antyds också att reglerna skulle kunna vara direkt tillämpliga även om inte värdeöverföringen uppbärs av aktieägaren. Närmare bestämt uttalade HD att ”i vissa fall när mottagaren av en utbetalning är närstående

att det förhållandet att det förelåg en oäkta koncern utgjorde en omständighet som borde föranleda en analog tillämpning av reglerna. Så var fallet i Sipano-målen. Desto mer osäkert är det om reglerna hade kunnat tillämpas analogt i en sådan situation som förelåg i RÅ 2007 not 161, då värdeöverföringen riktades mot en stiftelse. Detta mål avgjordes emellertid sedan 2005 års ABL trätt ikraft, varför jag återkommer till det nedan.

Olika slutsatser skulle kunna dras av att utbetalningsförbudet eventuellt hade kunnat tillämpas analogt i Sipano-målen. Utifrån tankesättet att ett analogislut innebär att en regel har tillämpats utanför sitt betydelseområde skulle NJA 1997 s. 418 kunna tas till intäkt för att värdeöverföringarna i Sipano-målen *inte* utgjorde utdelning i civilrättslig mening. På så sätt nås den slutsats som Grosskopf,[1235] Bergkvist[1236] och Persson Österman[1237] har givit uttryck för. Utifrån ett alternativt tankesätt skulle analogislutet kunna tas till intäkt för att frågan om vad utdelning är inte i sig ansetts ha någon avgörande betydelse för att de civilrättsliga effekterna ska inträda. Om nu utdelningsbegreppet inte ansetts ha någon avgörande betydelse i civilrätten kan frågas varför skatterättens anknytning till denna civilrätt skulle göra det civilrättsliga utdelningsbegreppet avgörande för skatterätten. På grundval av detta skulle den slutsats kunna nås som Melz och Dahlberg har givit uttryck för, nämligen att en värdeöverföring till tredje man ingår i ett allmänt och opreciserat utdelningsbegrepp.[1238] Respektive synsätt är lika korrekt. RÅ 2004 ref. 1 kan därför både sägas följa och avvika ifrån civilrätten.

---

till aktieägaren kan förhållandena vara sådana att det i själva verket får anses vara aktieägaren som är mottagare och därför kan bli återbäringsskyldig. Utgångspunkten skulle då kunna vara att det inte finns anledning att behandla ett sådant fall på annat sätt än om aktieägaren först tar emot utbetalningen från bolaget och därefter lämnar den vidare till en närstående. I andra fall, kanske de flesta […] får i stället prövas, om det finns skäl att med en analog tillämpning av berört slag ändå anse utbetalningen som olovlig."

[1235] Grosskopf framhåller förvisso att frågeställningen är bolagsrättsligt helt ointressant men uttrycker samtidigt att analogislutet tyder på att utbetalningen inte utgör utdelning, se Grosskopf, SN, 1993, s. 110.

[1236] Bergkvist, SvSkT, 2004, s. 155.

[1237] Persson Österman, Öppen och förtäckt utdelning i två perspektiv, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 371.

[1238] Melz, Val mellan olika normtyper i rättstillämpningen: RÅ 2004 ref. I som illustration, i Vänbok till Per Anclow, 2004, s. 230, Melz, SN, 2008, s. 229 och Dahlberg, 2011, s. 492 fotnot 59.

I 2005 års ABL ändrades utdelningsreglerna så att de inte längre behöver tillämpas analogt för att omfatta värdeöverföringar till tredje man. Både när det gäller en värdeöverföring till ett systerbolag (RÅ 2004 ref. 1) och till en stiftelse (RÅ 2007 not 161) är alltså utdelningsreglerna direkt tillämpliga. Att nämnda värdeöverföringar likaså träffas av de skatterättsliga utdelningsreglerna skulle därför kunna sägas överensstämma med civilrätten.

Emellertid står det klart att det varken i RÅ 2004 ref. 1 eller RÅ 2007 not 161 rörde sig om en på bolagsstämman beslutad vinstutdelning. Utifrån förståelsen av det civilrättsliga utdelningsbegreppet såsom på bolagsstämman beslutad vinstutdelning står det klart att skatterätten avviker från civilrätten i dessa mål.

Utfallet i RÅ 2004 ref. 1 och RÅ 2007 not 161 avviker också från civilrätten i en annan bemärkelse. Enligt 17:6 ABL är det primärt utdelningsmottagaren som är återbäringsskyldig. Vid en värdeöverföring till tredje man är det alltså denne, och inte aktieägarna, som anses som mottagare av värdeöverföringen. Till skillnad härifrån var det aktieägarna som beskattades i RÅ 2004 ref. 1 och RÅ 2007 not 161. I denna bemärkelse avviker skatterätten från civilrätten.

Sammanfattningsvis produceras i detta sammanhang olika förståelser av det civilrättsliga på grund av motsvarande faktorer som då frågan är huruvida en dold förmögenhetsöverföring utgör utdelning eller inte (se föregående avsnitt). Framförallt handlar det om att de civilrättsliga rättskällorna kan läsas antingen mer formellt eller mer materiellt.[1239] När det gäller värdeöverföringar till tredje man visar de skatterättsliga litteraturuttalandena tydligt hur frågeställningen kan besvaras på två motstående sätt, utan att det ena är korrekt och det andra felaktigt.

3.3.7.4 Återbetalning av villkorade aktieägartillskott

3.3.7.4.1 Den skatterättsliga frågeställningen

En skatterättsligt relevant fråga är huruvida återbetalningen av ett villkorat aktieägartillskott ska ses som utdelning eller som en återbetalning av ett

[1239] Se ovan avsnitt 1.3.7 (faktor nr. 6).

lån.[1240] Frågan har framförallt skatterättslig betydelse då tillskottsgivaren är en fysisk person. Om det ses som utdelning eller annan inkomst på grund av innehav av tillgång rör det sig nämligen om en skattepliktig inkomst av kapital (42:1 IL). Rör det sig om en återbetalning av ett lån är inkomsten skattefri.

Frågan om huruvida en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott utgör utdelning eller inte har varit uppe till bedömning i flera HFD-avgöranden. I RÅ 1983 1:42 hade ett aktiebolag lämnat ett aktieägartillskott till ett helägt dotterbolag med villkor om att återbetalning kunde ske ur framtida vinstmedel. Sedan dotterbolaget sålts hade förvärvaren för avsikt att i samband med bolagets avveckling plocka ut aktieägartillskottet. Förvärvaren var ett aktiebolag. Eftersom aktierna i det förvärvade bolaget utgjorde lageraktier skulle en utdelning till det nya moderbolaget vara skattepliktig.[1241] Förvärvaren ansökte därför om förhandsbesked för att få svar på om en återbetalning av aktieägartillskottet skulle föranleda några skattekonsekvenser. Det framgick inte av ansökningen huruvida återbetalningen skulle ske genom formenligt beslut på bolagsstämma eller inte. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden framhöll att en återbetalning som görs innan bolagets tillgångar skiftas ut betraktas som en återbetalning av en skuld till ett belopp motsvarande bolagets vinstmedel. HFD anförde däremot att återbetalningen var att betrakta som vinstutdelning enligt 12:1 1975 års ABL. Det återbetalade beloppet utgjorde därför skattepliktig intäkt för mottagaren.

1983 års avgörande utsattes för mycket kritik i rättslitteraturen[1242] och efterföljande avgöranden ser ut att gå i en annan riktning. I RÅ 1985 1:10 hade en aktieägare lämnat aktieägartillskott till sitt bolag med förbehåll om rätt till återbetalning ur framtida vinstmedel och tillskotten hade tagits upp inom linjen i aktiebolagets redovisning. Målet byggde på ett förhandsbesked i vilket frågan var om en återbetalning av nämnda aktieägartillskott skulle föranleda någon beskattning hos tillskottsgivaren (aktieägaren). Det framgick inte av ansökningen att återbetalningen skulle ske genom beslut

[1240] Notera att jag just begränsar mig till frågan om återbetalning av villkorade aktieägartillskott. Jag går alltså inte in på andra frågor såsom exempelvis omvandling av villkorade till ovillkorade aktieägartillskott och vice versa (se härom bland annat RÅ 2002 ref. 107 och Arvidsson, SvSkT, 2003, s. 335 ff.).

[1241] Se numera 27:6 IL. Det rör sig därför inte om en kapitaltillgång enligt 24:33 IL.

[1242] Se bland annat Arvidsson, SvSkT, 2000, s. 867 fotnot 75 med vidarehänvisningar.

om vinstutdelning på bolagsstämma. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden framförde följande. Bolagsrättsligt får återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott endast ske i enlighet med de former som anges i 12:1 1975 års ABL.[1243] Syftet med regleringen är att skydda borgenärers och anställdas intressen. I skatterätten är emellertid utgångspunkten en annan än i aktiebolagsrätten. För att något ska kunna beskattas såsom utdelning måste det i princip vara fråga om avkastning på kapital för mottagaren. Så är uppenbarligen inte fallet då ett villkorat aktieägartillskott återbetalas till tillskottsgivaren själv. Därefter framhöll nämnden att oavsett hur det förhåller sig med den civilrättsliga frågan ska en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott som görs till tillskottsgivaren själv inte betraktas som en (skattepliktig) utdelning utan som en (skattefri) återbetalning av ett lån. HFD instämde i denna bedömning.[1244]

Vidare ansåg HFD i RÅ 1988 ref. 65 att det skulle röra sig om en återbetalning av ett lån även när återbetalningen sker till den som gjort ett oneröst eller benefikt förvärv av rätten till återbetalning (och sålunda inte bara när återbetalningen sker till tillskottsgivaren själv). I målet hade en person först förvärvat aktierna och därefter rätten till återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet. HFD ansåg att de båda förvärven skatterättsligt skulle behandlas var för sig, men att återbetalningen av det villkorade aktieägartillskottet ändå skulle anses som en återbetalning av ett lån. Målet avgjordes inte i plenum, varför det kan frågas hur avgörandet förhåller sig till 1983 års mål. I 1988 års mål hänvisar HFD till 1983 års mål och framhåller att särskilda omständigheter kan föranleda att återbetalningen ändå ska betraktas som utdelning. Vilka dessa omständigheter skulle kunna vara står inte helt klart.[1245]

Grosskopf framhåller i en artikel från 1993 att ”någon exakt legaldefinition av begreppet utdelning” vare sig finns i bolagsrätten eller i

---

[1243] I denna del hänvisades det till en artikel av Knut Rodhe i tidskriften Balans från 1981.
[1244] Jfr RÅ 1985 Aa 76.
[1245] Enligt Algotsson skulle de särskilda omständigheterna i 1983 års mål kunna bestå i att det villkorade aktieägartillskottet inte var nödvändigt av likvidationsskäl och inte heller var ett aktieägartillskott i vanlig bemärkelse. Efter aktieöverlåtelsen ändrade aktierna dessutom karaktär från anläggnings- till omsättningstillgångar (Algotsson, SN, 1993, s. 593). I linje med detta framhåller Prytz och Tamm att uttrycket ”särskilda omständigheter” möjligen åsyftar det förhållandet att aktierna ändrade skatterättslig karaktär från anläggnings- till omsättningstillgångar och att försäljningen sannolikt grundades på skatteflyktsskäl (Prytz och Tamm, Tillskott utan aktieteckning, 1995, s. 123).

skatterätten. Däremot följer av allmänna rättsgrundsatser och praxis att utdelningsbegreppet omfattar varje värdeöverföring från ett aktiebolag till dess ägare. Denna definition bör även gälla i skatterätten eftersom skatterätten i princip tillskriver civilrättsliga termer samma innebörd som i civilrätten. Ett undantag är enligt hans mening emellertid just återbetalningen av villkorade aktieägartillskott. I RÅ 1985 1:10 behandlades återbetalningen såsom en återbetalning av ett lån och inte såsom en utdelning.[1246] Detta utgör en avvikelse från bolagsrätten. Enligt Grosskopf grundar sig avvikelsen på neutralitetsskäl, det vill säga att skattefrihet borde gälla vid återbetalningen av alla former av kapitaltillskott.[1247] Såvitt gäller 1983 års framhåller han att skatterätten inte helt slaviskt kan följa de civilrättsliga bedömningarna. Frågan om huruvida civilrättsliga bedömningar ska överföras till skatterätten förutsätter enligt Grosskopf en studie av regelsystemens skilda syften.[1248]

Enligt Tomas Algotsson bör skatterätten bedöma rättshandlingar enligt deras civilrättsliga innebörd. Avvikelse bör endast ske om mycket starka skäl talar för det.[1249] En återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott är bolagsrättsligt att betrakta som utdelning. Skatte- och civilrätten stämmer därför inte överens såvitt gäller RÅ 1985 1:10. Avvikelsen beror på att syftet med aktiebolagslagen är att skydda borgenärerna, medan syftet med skatterätten är att beskatta inkomster.[1250]

Jesper Prytz och Mart Tamm framhåller i en monografi från 1995 att när olika rättsföljder knyter an till ett visst begrepp så är det motiverat att begreppet tolkas på ett enhetligt sätt. Detta utgör en grundprincip när det gäller civilrättsliga termer i skattelagstiftningen. Emellertid föreligger det enligt deras mening en betydande diskrepans mellan den civil- och skatterättsliga synen på aktieägartillskott. Förutom i enstaka undantagsfall behandlas en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott såsom en återbetalning av ett lån (och inte såsom utdelning) i skatterätten.[1251]. Vidare framhåller de att ifråga om enmansaktiebolag har gränsdragningen mellan

[1246] Grosskopf, SN, 1993, s. 109.
[1247] A.a., s. 116 f.
[1248] Grosskopf, SN, 1984, s. 461.
[1249] Algotsson, SN, 1993, s. 587.
[1250] A.a., s. 592 f.
[1251] Prytz och Tamm, 1995, s. 117 och 123. Notera att återbetalningsrätten inte nödvändigtvis måste säkras genom röstbindningsavtal avseende beslut om utdelning på bolagsstämma. Ett helt annat alternativ skulle vara att ställa ut ett skuldebrev mellan aktieägarna, se a.a., s. 177 ff.

villkorade och ovillkorade aktieägartillskott inte någon civilrättslig betydelse. Gränsdragningen är i dessa fall endast skatterättsligt relevant.[1252]

Thorell anför likaså att avgörandet i RÅ 1985 1:10 innebar en avvikelse från bolagsrätten. Den bolagsrättsliga klassificeringen av återbetalningen såsom utdelning är alltså inte avgörande för den skatterättsliga klassificeringen. Däremot har den bolagsrättsliga klassificeringen betydelse för huruvida återbetalningen är möjlig eller tillåten.[1253]

Enligt Arvidsson är ett aktieägartillskott alltid ovillkorat gentemot aktiebolaget. I annat fall rör det sig om ett lån, vilket måste bokföras som en skuld i aktiebolagets balansräkning. Ett aktieägartillskott kan däremot vara villkorat i förhållande till övriga aktieägare. Återbetalningsrätten utgör därför en överenskommelse mellan aktieägarna som exempelvis kan innebära att var och en på framtida bolagsstämmor åtar sig att rösta för att disponibla vinstmedel i första hand används för att återbetala tillskottet. Återbetalningen behandlas då enligt reglerna för utdelning.[1254] Vidare framför han att en förklaring till HFD:s avgörande i 1983 års mål skulle kunna vara att HFD gjorde en strikt civilrättslig bedömning. Enligt Arvidsson bör det snarare dock ses som ett avgörande *in casu*.[1255] Med anledning av efterföljande praxis framhåller Arvidsson att 1983 års avgörande i praktiken borde vara överspelat. I ett specifikt fall kan dock en återbetalning komma att behandlas som en utdelning om ”den reella innebörden [...] vid en samlad bedömning” utvisar att så är fallet.[1256]

Uppfattningen att RÅ 1985 1:10 utgör en avvikelse från bolagsrätten, samt att denna avvikelse beror på att skatte- och bolagsrätten tjänar olika syften, delas av Persson Österman,[1257] Melz[1258] och Burmeister.[1259] Såvitt jag kan se råder alltså enighet om denna uppfattning i den skatterättsliga litteraturen.

[1252] A.a., s. 129.
[1253] Thorell, Skattefrågor vid villkorade tillskott, i Studier i skatterätt - tillägnade Nils Mattsson på femtioårsdagen, 1988, s. 134 ff.
[1254] Arvidsson, SvSkT, 2000, s. 862 ff.
[1255] A.a., s. 867 f.
[1256] A.a., s. 882.
[1257] Persson Österman, Öppen och förtäckt utdelning i två perspektiv, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 368. Se avsnitt 2.4.9.
[1258] Melz, SN, 2008, s. 228.
[1259] Burmeister, 2012, s. 178. Se avsnitt 2.4.12.

Sammanfattningsvis är en skatterättslig fråga huruvida en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska behandlas som skattepliktig avkastning på kapital eller som en skattefri återbetalning av ett lån. I RÅ 1983 1:42 ansåg HFD att det rörde sig om en skattepliktig utdelningsinkomst. Avgörandet utsattes för mycket kritik i rättslitteraturen och i RÅ 1985 1:10, samt RÅ 1988 ref. 65 blev utfallen de motsatta. Som motivering för detta framhölls att utgångspunkten för att bedöma vad som utgör utdelning är en annan i skatterätten än i aktiebolagsrätten. Det som ska beskattas är avkastning av kapital, vilket en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott inte kan jämställas med. Såvitt jag kan se råder enighet i den skatterättsliga litteraturen kring att denna tillämpning utgör ett avsteg från civilrätten, samt att detta avsteg beror på att skatterätten tjänar andra syften än civilrätten.

3.3.7.4.2 Återbetalning av villkorade aktieägartillskott i civilrätten

Ingenting föreskrivs i 1975 eller 2005 års ABL kring huruvida en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska ses som utdelning eller inte. Inte heller behandlas frågan närmare i förarbetena till dessa lagar.[1260]

Av intresse i detta sammanhang är NJA 1988 s. 620. I detta mål handlade tvisten om huruvida en styrelseledamot skulle ansvara personligen för vissa skulder med anledning av kapitalskyddsreglerna i ABL.[1261] HD framhåller i domen att en kapitalbrist kan läkas genom att ett tillskott inbetalas till bolaget. Tillskottet får emellertid inte vara villkorat gentemot bolaget eftersom detta innebär att bolaget erhåller en lika stor skuld. Om tillskottet istället villkoras gentemot övriga aktieägare blir en återbetalning beroende av framtida beslut på bolagsstämma. Vidare uttrycker HD att när det anges att återbetalning kan ske ur bolagets disponibla vinstmedel får detta förstås som att återbetalningen sker i enlighet med de regler som gäller för utdelning. Det förhållandet att villkoret om återbetalningen ofta utformas så att det till synes riktar sig

[1260] Se prop. 1975:103, Om förslag till ny aktiebolagslag, m.m. och prop. 2004/05:85, Ny aktiebolagslag.
[1261] Kapitalskyddsreglerna återfinns numera i 25:13-20a ABL. De aktualiseras när det finns skäl att anta att hälften av det bundna egna kapitalet är förbrukat.

mot bolaget torde enligt HD bero på syftet att undkomma vissa effekter ur inkomst- och gåvoskattesynpunkt.

Knut Rodhe har i en artikel från 1981 kommit in på frågan om hur en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott förhåller sig till de bolagsrättsliga utdelningsreglerna. Han framhåller att återbetalningen förvisso avviker från vanlig vinstutdelning i två avseenden: dels på så sätt att den tillskjutande aktieägaren har företräde till utdelningen framför andra aktieägare, dels på så sätt att den tillskjutande aktieägaren kan påfordra utdelning (om än av andra aktieägare och inte av bolaget). Med anledning av utbetalningsregelns utformning[1262] måste emellertid återbetalningen betraktas såsom vinstutdelning enligt Rodhe.[1263] Vidare framhåller han att återbetalningen måste beslutas av bolagsstämman. Med hänsyn till reglerna om borgenärsskydd är så fallet även i enmansaktiebolag.[1264]

I enlighet med detta framhåller Gösta Kedner och Carl Martin Roos i en lagkommentar till 1975 års ABL att en återbetalning av villkorade aktieägartillskott bör betraktas som en vinstutdelning, detta eftersom reglerna kring vinstutdelning sannolikt också omfattar en skuldföring som inte omedelbart följs av en utbetalning.[1265]

Enligt Lindskog påstås det ofta att återbetalningen av ett villkorat aktieägartillskott ”utgör utdelning” i ABL:s mening. Det är enligt honom emellertid mer adekvat att uttrycka att återbetalningen ”är underkastad de begränsningar som gäller för utdelning i ABL”.[1266] Vidare framhåller han att för att ett sådant tillskott ska fylla sin funktion att stärka det egna kapitalet måste återbetalningen träffas av utdelningsreglerna.[1267] Att som i skatterätten behandla villkorade aktieägartillskott på ett särskilt sätt är enligt hans mening främmande för aktiebolagsrätten.[1268]

[1262] Regeln som Rodhe hänvisar till är 12:1 i 1975 års aktiebolagslag. Regeln motsvarar 17:1 ABL.
[1263] Rodhe, Balans, 1982, s. 20.
[1264] A.a., s. 20. Se även Rodhe och Grosskopf, Balans, 1984, s. 7.
[1265] Kedner och Roos, 1991, kommentar till 13:2, s. 287.
[1266] Lindskog, JT, 1992/93, s. 827 fotnot 4. Jfr Rodhe och Skog, Rodhes aktiebolagsrätt, 2018, s. 74 som uttrycker det på följande sätt: ”Vill man längre fram ordna en återbetalning av tillskottet måste detta, på grund av vad som föreskrivs i 17 kap. om värdeöverföringar [...] ske så att beslut om återbetalning fattas i de former som gäller för beslut om värdeöverföringar och med iakttagande av de regler som gäller för tillåtligheten av värdeöverföringar.”
[1267] Lindskog, Aktiebolagslagen. 12:e och 13:e kapitlet, Kapitalskydd och likvidation, 1995, s. 52.
[1268] A.a., s. 52 fotnot 75.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att om ett villkorat aktieägartillskott återbetalas genom utdelningsförfarandet så rör det sig om utdelning. Om det istället är så att tillskottet bara återbetalas, det vill säga utan att bolagsstämman fattat beslut om utdelning, fordras ändå att det finns täckning för återbetalningen ur det fria egna kapitalet. Återbetalningen underkastas alltså samma effekter som utdelning. Huruvida detta innebär att återbetalningen *utgör utdelning* eller endast *genom analogislut* träffas av utdelningsreglerna framgår inte klart av de civilrättsliga rättskällorna. Frågan har inte någon avgörande civilrättslig betydelse.

3.3.7.4.3 Analys av vilken ledning civilrätten ger för den skatterättsliga frågeställningen

I den skatterättsliga litteraturen råder såvitt jag kan se enighet om att RÅ 1985 1:10 och RÅ 1988 ref. 65 avviker från det civilrättsliga utdelningsbegreppet. Det framgår inte uttryckligen av dessa mål om aktieägartillskottet återbetalades genom beslut om vinstutdelning på bolagsstämma, men om så är fallet kan det konstateras att denna uppfattning stämmer. När det gäller beslut om vinstutdelning som fattas på bolagsstämma rör det sig om utdelning i civilrättslig mening. Jag kan under dessa förhållanden inte se några faktorer som producerar alternativa förståelser av det civilrättsliga, givet den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga. Samtidigt står det i så fall klart att ovannämnda HFD-mål *inte* följer denna civilrätt.

En fråga som kan ställas är då hur denna avvikelse från civilrätten förhåller sig till legalitetsprincipens föreskriftskrav. Om nu föreskriftskravet påfordrar att civilrättsliga termer definieras på samma sätt i skatterätten som i civilrätten såvida inte annat framgår av skattelagstiftningen kan frågas om inte nämnda avgöranden avviker ifrån föreskriftskravet. Orsaken till detta skulle kunna tänkas bestå i att HFD värderade skatteregleringens ändamål högre än föreskriftskravet denna gång.[1269] Alternativt skulle det kunna hävdas att hinder inte borde möta

[1269] I den skatterättsliga litteraturen råder såvitt jag kan se enighet om att utfallet berodde på att den skatte- och civilrättsliga regleringen tjänar olika syften. Se Grosskopf, SN, 1984, s. 461, Thorell, Skattefrågor vid villkorade tillskott, i Studier i skatterätt - tillägnade Nils Mattsson på femtioårsdagen, 1988, s. 134 ff., Algotsson, SN, 1993, s. 592 f., s. 461, Persson

att avvika ifrån föreskriftskravet när avvikelsen är till fördel för den enskilde (eller att det i sådana fall inte ens är fråga om någon avvikelse). Denna slutsats bottnar i ett synsätt som innebär att föreskriftskravet har till uppgift att skydda den enskilde.[1270]

Föreskriftskravet behöver emellertid anses påfordra en strikt koppling till det civilrättsliga. Kopplingen skulle istället kunna anses gälla *prima facie*, det vill säga endast så länge tillräckligt starka skäl för motsatsen inte gör sig gällande. I så fall inställer sig emellertid frågan vad som gör att tillräckligt starka skäl förelåg i just dessa fall och inte i andra. Något korrekt svar på detta finns givetvis inte, utan det är något som bestäms av enskilda domare. Det kan emellertid frågas hur detta synsätt förhåller sig till idén om att kopplingen till civilrätten är ägnad att minska godtyckligheten i rättstillämpningen. Att kopplingen till civilrätten ska begränsa det diskretionära utrymmet i rättstillämpningen är svårt att förena med idén om att det samtidigt ankommer på den enskilde rättstillämparen att bestämma när tillräckligt starka skäl motiverar en avvikelse.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att om ett villkorat aktieägartillskott återbetalas genom beslut på bolagsstämma så rör det sig om utdelning i civilrättslig mening. Här kan inte jag se att några faktorer producerar olika förståelser av det civilrättsliga inom ramen för en substantialistisk förståelse. Samtidigt kan det konstateras att RÅ 1985 1:10 och RÅ 1988 ref. 65 *inte* följer denna civilrätt. Om nu föreskriftskravet påfordrar skatterättens bundenhet vid civilrättsliga begrepp borde det därför röra sig om en avvikelse från föreskriftskravet. Det skulle förvisso kunna hävdas att föreskriftskravet endast påfordrar bundenhet *prima facie* och att avvikelse kan göras när särskilda skäl talar för det. När särskilda skäl föreligger är emellertid inte givet, utan ankommer på den enskilde bedömaren att fastställa. Att den enskilde domaren kan göra avsteg när denne anser att särskilda skäl föreligger är svårt att förena med idén om

---

Österman, Öppen och förtäckt utdelning i två perspektiv, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 368, Melz, SN, 2008, s. 228 och Burmeister, 2012, s. 178.

[1270] Jfr exempelvis Lebeck, 2018, s. 50 ff. och 73 ff. där individens autonomi lyfts fram såsom legalitetsprincipens normativa fundament. Föreskriftskravet behöver dock inte nödvändigtvis uppfattas som enbart ett skydd av den enskilde. I Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer - Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, 1995, s. 135 f. framhålls exempelvis att föreskriftskravet inte bara utgör ett krav på stöd i en föreskrift för uttag av skatt, utan också ett krav på att skatt tas ut när det är föreskrivet.

att skatterättens anknytning till civilrätten ska minska det diskretionära utrymmet i skatterättstillämpningen.

3.3.8 Sammanfattning av avsnittet om civilrättsliga termer och begrepp i skattelagstiftningen

I detta avsnitt visar jag hur de sju faktorerna (som jag presenterar i kapitel 1[1271]) problematiserar behandlingen av civilrättsliga begrepp såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. Beroende på hur de olika faktorerna hanteras kan det civilrättsliga förstås och avgränsas på diametralt olika sätt, med påföljd att det skulle kunna hänvisas till det civilrättsliga för att understödja diametralt olika lösningar på de skatterättsliga problemen. Det civilrättsliga är med andra något som produceras i skatterätten, snarare än något yttre skatterätten förhåller sig till.

När det gäller frågan om underkursen på en nollkupongobligation ska anses som ränta är flera faktorer verksamma. En faktor består i att det är oklart huruvida denna fråga är civilrättsligt relevant eller om civilrätten bara är oklar. En annan faktor består i hur civilrättsliga analogislut ska hanteras i relation till vad ett civilrättsligt begrepp är. En ytterligare faktor består i att termen ”ränta” avgränsas på olika sätt i olika civilrättsliga sammanhang. Vidare består en faktor i att civilrättsliga lagregler innehållandes termen ”ränta” kan läsas antingen formellt eller materiellt, vilket ger upphov till olika förståelser av termens civilrättsliga betydelseområde. En faktor som också gör sig gällande i detta sammanhang är vilka de civilrättsliga rättskällorna är och vad som gör något till en rättskälla.[1272]

Därefter analyserar jag hur remuneratorisk ersättning och blandade fång ska hanteras i relation till gåvobegreppet. Den faktor som framförallt aktualiseras när det gäller termen ”gåva” är att denna term ges olika innebörd i olika civilrättsliga sammanhang. I denna del visar jag också att de moment som i rättslitteraturen har påståtts vara gemensamma för de olika civilrättsliga gåvobegreppen inte alls är gemensamma såvida inte dessa moment tolkas på ett sätt som gör dem närmast intetsägande. Vidare visar jag att det som presenteras såsom gemensamma nämnare inte föregår tillämpningen i enskilda fall, utan att det är tillämpningen i enskilda fall

[1271] Se avsnitt 1.3.
[1272] Se avsnitt 3.3.3.

som föregår och ger mening åt det som presenteras såsom gemensamma nämnare. När det talas om en gemensam nämnare åsyftas därför inget generellt kriterium för vad som utgör en gåva i civilrätten, utan ett eller flera enskilda sakavgöranden som har inordnats under gåvotermen.[1273]

Efter det tar jag upp frågan om konkursbon är att anse som juridiska personer eller inte, vilket kan anses ha relevans för frågan om konkursbon ska behandlas som egna skattesubjekt. En svårighet som detta exempel illustrerar är hur förändringar som sker i civilrätten ska hanteras skatterättsligt. I RÅ 1955 ref. 21 bestämde HFD att ett konkursbo inte utgör ett eget skattesubjekt. Skattskyldigheten för olika dispositioner som vidtas under en konkurs har istället ålagts gäldenären. I vissa skatterättsliga litteraturuttalanden har det hävdats att konkursbon inte utgör juridiska personer och att -55 års avgörande just kan ha berott på en föreställning om att konkursbon inte utgör juridiska personer. Enighet verkar råda i skatterättslitteraturen kring att äganderätten till konkursegendomen aldrig tillfaller konkursboet. Modern civilrättslig litteratur ger överlag dock uttryck för den motsatta uppfattningen. Dessutom har förändringar skett i civilrättslig lagstiftning och rättspraxis som innebär att konkursbon numera kan bli föremål för exekutiva åtgärder. Att så tidigare inte har varit fallet har anförts som ett argument till stöd för att konkursbon inte skulle vara juridiska personer. Huruvida konkursbon har äganderätt eller inte, liksom huruvida de är juridiska personer eller inte, verkar dock inte tillmätas någon avgörande betydelse i civilrätten. Frågorna besvaras på olika sätt i olika civilrättsliga sammanhang. Huruvida ett konkursbo civilrättsligt utgör en juridisk person eller inte skulle sålunda kunna besvaras på diametralt olika sätt.[1274]

Vidare analyserar jag termen ”aktiebolag”. Jag visar då att frågan om vad ett aktiebolag är verkar ha varit oproblematisk i både skatte- och civilrätten. Någon enhetlig bestämning av vad ett aktiebolag är i civilrättslig mening har jag dock inte lyckats identifiera. Registreringsförfarandet verkar ha ersatt behovet av en konstitutiv norm för vad ett aktiebolag är. Frågan framstår alltså som civilrättsligt irrelevant. Att så är fallet trots att jag inte har kunnat identifiera någon kvalificeringsnorm som definierar termen ”aktiebolag” ger anledning att reflektera kring om inte Searles

[1273] Se avsnitt 3.3.4.
[1274] Se avsnitt 3.3.5.

distinktion mellan råa och institutionella fakta borde justeras något när den översätts till en svensk civilrättslig kontext. Istället för att anta att civilrättsliga kvalificeringsnormer ger upphov till institutionella fakta skulle det kunna prövas huruvida olika civilrättsliga regler skapar något som inte hade funnits förutan regeln ifråga (och därför är konstitutiva) eller enbart reglerar något som finns oberoende av regeln (och därför är regulativa). Förfarandet att låna ut pengar mot vederlag existerar oberoende av de civilrättsliga reglerna kring ränta, varför de eventuella bestämningar som görs av räntetermen i civilrätten är regulativa och inte konstitutiva. Detsamma är fallet vad gäller gåva. Däremot är aktiebolag ett civilrättsligt institutionellt faktum, detta eftersom aktiebolag existerar *genom* civilrätten. På grundval av detta skulle det kunna hävdas att skatterätten är bunden av civilrätten när det gäller begreppet aktiebolag, men däremot inte när det gäller ränta eller gåva. Även denna förståelse av konstitutiva och regulativa regler möter dock på svårigheter. Det finns nämligen begrepp som utgör institutionella fakta enligt denna beskrivning, men som inte bara utgör yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. Två exempel på detta är utdelning och ideella föreningar.[1275]

Avslutningsvis analyserar jag termen ”utdelning”. Närmare bestämt undersöker jag huruvida dolda förmögenhetsöverföringar från ett aktiebolag, förmögenhetsöverföringar från ett aktiebolag till annan än en aktieägare samt återbetalning av villkorade aktieägartillskott är att se som utdelning i civilrättslig mening. Såvitt gäller de första två frågorna bidrar olika faktorer till att dessa frågor kan besvaras på diametralt olika sätt. En faktor är hur civilrättsliga analogislut ska hanteras i förhållande till det civilrättsliga utdelningsbegreppet. En annan faktor är att civilrättsliga lagregler innehållandes utdelningstermen kan läsas mer formellt eller mer materiellt. En tredje faktor består i att civilrätten i vissa delar är oklar och behöver tolkas. När det gäller frågan om återbetalning av villkorade aktieägartillskott som återbetalas genom beslut om utdelning på bolagsstämma kan jag emellertid inte uppmärksamma att några faktorer är verksamma. Här rör det sig om utdelning i civilrättslig mening. I detta fall kan det emellertid konstateras att skatterätten inte följer, utan avviker, från denna civilrätt.[1276]

[1275] Se avsnitt 3.3.6.
[1276] Se avsnitt 3.3.7.

3.4 Civilrättens betydelse för frågan om vem som ska beskattas för en viss inkomst

3.4.1 Inledning

De frågeställningar som jag behandlar i detta avsnitt knyter an till det som jag i mitt inledningsavsnitt kallar ”Skatterättens förhållande till civilrättslig bundenhet och giltighet”.[1277] Det är inte längre innebörden hos olika termer som behandlas som något substantiellt, utan ”rätten till en inkomst” eller ”skyldigheten att betala en skuld”. I denna mening kan civilrätten antas ha betydelse för frågan om vem som har rätt till avdrag för en viss kostnad. Likaså kan civilrätten tänkas ha betydelse för frågan om en anställd ska beskattas för en förmån som åtnjuts av en närstående till den anställde,[1278] samt för frågan om en uppdragstagare ska beskattas för en inkomst som på dennes uppmaning har inbetalats till ett annat subjekt.[1279] Ett första avsnitt ägnar jag åt frågan om huruvida olika förvärvsinkomster ska beskattas hos ett aktiebolag eller dess delägare personligen. Ett andra avsnitt ägnar jag åt resultatfördelning i handels- och kommanditbolag. Motivet för att undersöka just dessa två frågor består i att det rör sig om två frågor som har väckt debatt i den skatterättsliga litteraturen på grund av att skatterätten här ser ut att avvika från civilrätten i större eller mindre grad.

3.4.2 Inkomstallokering mellan ägare och bolag

3.4.2.1 Den skatterättsliga frågeställningen

Det finns inte någon regel i inkomstskattelagen som generellt reglerar frågan om vilket subjekt som ska beskattas för en viss inkomst. I 3:8 och 6:4 IL anges förvisso att fysiska och juridiska personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige är skattskyldiga här för alla *sina* inkomster. Vad som menas med ”sina inkomster” framgår dock inte närmare. Såvitt gäller utdelning kan dock noteras att det finns en specifik regel i 42:12 IL som

[1277] Se avsnitt 1.2.3.
[1278] Se exempelvis RÅ 1985 1:78 och RÅ 1989 ref. 57.
[1279] Se RÅ 1962 ref. 46.

anger att utdelning ska tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras.[1280]

HFD har haft anledning att ta ställning till vilket subjekt som ska beskattas för en viss inkomst i ett flertal mål. I detta sammanhang inriktar jag mig på mål som handlar om huruvida en viss inkomst ska beskattas hos ett aktiebolag eller dess delägare.[1281]

I RÅ 1969 ref. 19 gjorde en artist gällande att inkomster från olika uppträdanden skulle beskattas i dennes aktiebolag. HFD uttalade att hinder förvisso inte förelåg att med skatterättslig verkan bedriva denna verksamhet i aktiebolagsform, men att det var artisten (och inte bolaget) som i detta fall hade förvärvat intäkterna. Artisten ansågs bara ha överfört intäkterna till bolaget. Enligt HFD var det alltså inte aktiebolaget som hade bedrivit rörelsen, varför artisten beskattades personligen. I flera mål därefter har HFD upprepat att några hinder inte föreligger att med skatterättslig verkan bedriva olika typer av verksamheter i aktiebolagsform, även då verksamheterna i allt väsentligt bygger på ägarens personliga insatser.[1282]

Frågan om huruvida beskattning skulle ske hos ett aktiebolag eller dess delägare uppkom också i RÅ 1983 1:40. I detta mål framhöll HFD att det av omständigheterna framgick att aktiebolaget ifråga civilrättsligt var att betrakta som uppdragstagare. Det är inte helt klart vilka omständigheter majoriteten syftade på. Ett skiljaktigt justitieråd anförde dock att uppdragsavtalet hade ingåtts mellan aktiebolaget och uppdragsgivaren. Möjligen var det i detta avseende som majoriteten menade att aktiebolaget

---

[1280] Det kan noteras att i äldre inkomstskatterättslig litteratur förekommer olika uppfattningar kring huruvida den regel som tidigare motsvarade 42:12 IL gav uttryck för en allmän princip eller inte på inkomstskatteområdet, se Englund, Om inkomstskattefaktorn vid benefika förvärv, 1960, s. 234 ff., Welinder, SvSkT, 1960, s. 459, Hellner, Periodiskt understöd och underskott enligt 46 § KL - med särskild hänsyn till avdragsförbudet för levnadskostnad och kapitalavbetalning enligt 20 § KL, 1959, s. 159 ff. och Hellner, SvSkT, 1960, s. 477. Av intresse är också att HFD i RÅ 1992 ref. 76 har uttryckt att en liknande behandling av andra avkastningsrätter, såsom obligationsränta, kan komma ifråga. Se Melz SN 1992 s. 613 ff. för en kritik av målet.

[1281] En frågeställning som jag inte går in på är huruvida en anställd ska beskattas för en inkomst eller förmån som har åtnjutits av en närstående till den anställde (se exempelvis RÅ 1985 1:78 och RÅ 1989 ref. 57), samt huruvida en uppdragstagare ska beskattas för en inkomst som på dennes uppmaning har inbetalats till ett annat subjekt (se exempelvis RÅ 1962 ref. 46). Se på detta tema bland annat Hultqvist, Fader Gunnar-doktrinen - till frågan om rätt skattesubjekt, i Blandade fång - En vänbok till Magnus Carlsson, 2014, s. 201 ff. och Hultqvist, SvSkT, 2015, s. 3 ff. med vidarehänvisningar till äldre litteratur.

[1282] RÅ 1983 1:40, RÅ 1993 ref. 55, RÅ 2000 not. 189, RÅ 2001 ref. 60 och RÅ 2004 ref. 62.

civilrättsligt var att uppfatta som uppdragstagare. Majoriteten anförde vidare att det inte fanns något i målet som antydde att aktiebolaget hade tillskapats för att uppnå förmåner vid beskattningen. Enligt HFD saknades därför anledning att beskatta delägaren personligen.

Till skillnad från ovannämnda avgöranden kom delägaren att beskattas personligen i RÅ 1981 1:17. Enligt Sagen och Kleist har HFD i detta mål bortsett från ett civilrättsligt giltigt avtal.[1283] I domen framgår att en läkare genom sitt helägda aktiebolag hade avtalat med ett annat bolag om att erbjuda företagshälsovård. HFD framhöll i sina domskäl att uppdraget hade utförts av delägaren personligen, att några löner eller arvoden inte hade belastat bolaget under det gångna året, samt att bolagets befattning med läkarverksamheten begränsat sig till att stå som mottagare av ersättningen. På grundval av detta ansågs verksamheten inte ha bedrivits av bolaget, utan av delägaren personligen, varför denne kom att beskattas istället för bolaget.

Beskattning har också skett hos delägaren personligen när det gäller inkomster från VD- och styrelseuppdrag. I RÅ 1993 ref. 104 framhöll HFD att det av ABL framgår att ett uppdrag som styrelseledamot i ett aktiebolag ska innehas av en fysisk person och att ett sådant uppdrag därför är personligt.[1284] Följaktligen skulle arvodet beskattas såsom inkomst av tjänst hos delägaren personligen. HFD behandlade också frågan i RÅ 1993 ref. 55. I detta mål uttalade HFD att beskattning kan ske hos bolaget om uppdraget som styrelseledamot eller VD har pågått under begränsad tid och haft ett specifikt syfte. Vidare framhöll HFD att det av

[1283] Sagen, SN, 1993, s. 738 och Kleist, SN Akademisk årsskrift, 2016, s. 25, 46 f.

[1284] Det kan noteras att 8:4 i dåvarande ABL inte uttryckligen föreskrev att uppdraget som VD skulle innehas av en fysisk person. Vid tidpunkten för den taxering som målet handlade om hade regeln följande lydelse: ”Styrelseledamot och verkställande direktör skall vara svenska medborgare och bosatta i Sverige, om ej regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer för särskilt fall tillåter annat. Den som är omyndig eller i konkurs kan ej vara styrelseledamot eller verkställande direktör” (se SFS 1975:1385 och SFS 1982:739). Något annat följer inte heller av den lydelse som gällde vid domens avkunnande (se SFS 1990:1295). *Tolkningsvis* hade däremot kunnat hävdas att kravet på medborgarskap innebar att endast fysiska personer kunde förordnas till uppdraget. Emellertid hade en annan möjlig tolkning kunnat vara: *om nu en fysisk person* ska förordnas till *VD* så krävs att denne är svensk medborgare med mera... HFD:s tolkning framstår förvisso inte som särskilt kontroversiell. Numera framgår av 8:10 ABL att juridiska personer inta kan utses till styrelseledamöter. Enligt förarbetena ansågs regeln bara bekräfta vad som gällde i tiden före dess införande, se prop. 2003/04:112, Europabolag, s. 98 f. Att det skulle *följa* av 8:4 i dåvarande ABL att endast en fysisk person kunde förordnas till VD finns det dock anledning att nyansera.

omständigheterna framgick att aktiebolaget civilrättsligt var att betrakta som uppdragstagare och att det inte fanns skäl att anta att aktiebolaget hade tillskapats för att uppnå förmåner vid beskattningen. Hur dessa mål kan förenas med varandra framgår av RÅ 2000 not. 187. I detta mål anförde HFD att styrelseuppdragets personliga natur medför att det föreligger ”en stark presumtion” för att det rör sig om en intäkt av tjänst hos styrelseledamoten personligen.

I tiden efter ovannämnda avgöranden genomfördes en regeländring i 13:1 IL, med syfte att utvidga näringsverksamhetsbegreppet. Vid bedömningen av huruvida något är att betrakta såsom näringsverksamhet ska större fokus numera läggas vid vad som har avtalats mellan de parter som ingått uppdragsavtalet ifråga.[1285] Denna regeländring är av betydelse för allokeringsfrågan eftersom bedömningen av huruvida en inkomst ska allokeras till ett bolag eller dess delägare till viss del har påstått tangera bedömningen av till vilket inkomstslag en viss inkomst ska hänföras.[1286] Att avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet har fått inflytande över allokeringsfrågan skulle möjligen kunna sammanhänga med en äldre föreställning om att aktiebolagsformen i stor utsträckning kunde utnyttjas för att hänföra inkomster, vilka skulle ha beskattats i inkomstslaget tjänst för det fall att bolagsformen inte hade använts, till ett förmånligare inkomstslag.[1287] Genom att låta allokeringsfrågan ankomma på avgränsningen av de olika inkomstslagen försvinner denna möjlighet. En parallell kan dras till det som Melz kallar subjektsprincipen, enligt vilken frågan om vem som ska beskattas för en inkomst hänger ihop med rekvisiten för att hänföra inkomsten till något av de olika inkomstslagen.[1288] I HFD 2017 ref. 41 anförde emellertid HFD att just styrelseuppdrag ges en särskild och framförallt personlig karaktär genom ABL.

[1285] Prop. 2008/09:62, F-skatt åt fler, s. 26.

[1286] Se exempelvis RÅ 2001 ref. 60, Kleist, SN Akademisk årsskrift, 2016, s. 13 ff. och 24 ff., Melz, JT, 2017/18, s. 692 ff., Burmeister, SvSkT, 2018, s. 42 f., och Knutsson, SvSkT, 2019, s. 612 ff. Kleist försöker dock hålla frågorna åtskilda: ”det är möjligt att allokera en inkomst till en juridisk person även om näringskriterierna inte är uppfyllda”, se Kleist, SN Akademisk årsskrift, 2016, s. s. 18.. I linje med detta är von Bahr kritisk till att 13:1 IL används för att bestämma vilket subjekt som är skattskyldigt. Enligt honom reglerar nämnda lagrum ingenting annat än vilka verksamheter som utgör näringsverksamhet, se von Bahr, SN, 2020, s. 125.

[1287] SOU 1975:54, Fåmansbolag, s. 63 f.

[1288] Melz, SN, 1992, s. 465.

Regeländringen i 13:1 IL skulle därför inte anses påverka hittillsvarande rättspraxis avseende styrelseuppdrag.[1289]

Frågan om i vilken utsträckning styrelseuppdrag med skatterättslig verkan kan utföras genom eget aktiebolag prövades på nytt av HFD i plenum 2019. HFD framhöll emellertid att det finns en klar och sedan länge etablerad praxis avseende beskattning av styrelsearvoden. Hänsyn till rättsordningens stabilitet och till förutsebarhet talade enligt HFD för att nämnda praxis inte bör ändras såvida inte en sådan ändring framstår som angelägen. I det aktuella fallet hade det enligt HFD inte framkommit något som talade för att en sådan ändring framstod som angelägen.[1290]

Urban Rydin lyfter i en artikel från 1999 fram ett antal faktorer som verkar ha varit avgörande i HFD:s praxis för tillskrivandet av en inkomst till en aktieägare istället för dennes bolag. Närmare bestämt talar han om formella brister, bristande självständighet, uppdrag av personlig art och uppnående av skatteförmåner.[1291] Liknande faktorer framhålls av Tjernberg i hans avhandling,[1292] samt av Kleist i en mer sentida kartläggning av HFD:s praxis kring inkomstallokeringen mellan ägare och bolag.[1293]

Enligt Kleist utgör civilrättsliga kvalificeringar en utgångspunkt för skatterätten såvida det inte förekommer särskilda skatterättsliga kvalificeringsregler. På motsvarande sätt förhåller det sig enligt Kleist med civilrättsliga följder. Att ett avtal ger upphov till en fordran utgör exempelvis en utgångspunkt för beskattningen. Enligt Kleist talar goda skäl för att någon avvikelse från denna civilrätt inte borde förekomma i skatterätten eftersom en sådan ordning riskerar att bli godtycklig.[1294] Samtidigt framhåller han att HFD:s praxis inte uppvisar någon absolut bundenhet till civilrätten. I vissa fall har en inkomst allokerats till ägaren istället för bolaget trots att bolaget har ingått ett civilrättsligt giltigt avtal med uppdragsgivaren. Detta utfall underbyggs ofta med att uppdrags-

[1289] Målet kommenteras i Beyer, SN, 2017, s. 774 ff., Melz, JT, 2017/18, s. 691 ff., Rydin, SN, 2018, s. 46 ff., Burmeister, SvSkT, 2018, s. 28 ff. och von Bahr, SvSkT, 2018, s. 153 ff.
[1290] Se HFD 2019 not 31. Målet kommenteras i Knutsson, SvSkT, 2019, s. 612 ff. och von Bahr, SN, 2020, s. 122 ff.
[1291] Rydin, SN, 1999, s. 25 ff.
[1292] Tjernberg, Fåmansaktiebolag - en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl., 1999, s. 83 ff.
[1293] Kleist, SN Akademisk årsskrift, 2016, s. 20 ff.
[1294] A.a., s. 20 f.

tagaren inte anses vara tillräckligt självständig i förhållande till uppdragsgivaren. Ett exempel är då en delägare som tidigare varit anställd av uppdragsgivaren övergår till att utföra samma arbetsuppgifter via eget bolag, men utan att tjäna några andra klienter. Så var enligt hans mening fallet i RÅ 1981 1:17.[1295] Av betydelse är enligt Kleist i vilken kapacitet en aktieägare har utfört en viss prestation.[1296] Om ägaren har bildat ett bolag innan verksamheten påbörjades, ställt ut fakturor i bolagets namn, samt uppdragsgivaren har betalat till bolagets konto finns det inte anledning att ifrågasätta att det förelegat ett avtal mellan bolaget och uppdragsgivaren. Om prestationen däremot har utförts som ett led i en anställning och därefter bara har destinerats till ett bolag genom att detta bolag ställt ut en faktura på ersättningen så ska inkomsten allokeras till ägaren.[1297] Skulle ägaren beskattas trots att det föreligger ett giltigt uppdragsavtal mellan bolaget och uppdragsgivaren har uppdragsförhållandet skatterättsligt klassificerats som ett anställningsförhållande, med påföljd att det civilrättsligt giltiga avtalet frånkänns skatterättslig verkan.[1298]

En annan faktor som i den skatterättsliga litteraturen har påståtts påverka allokeringen, utöver självständighetsbedömningen, är om uppdraget har en ”personlig karaktär”. Att ”personliga uppdrag” inte med skatterättslig verkan kan utföras i bolagsform framfördes av Sandström redan 1969. Detta berodde enligt honom på att sådana uppdrag inte heller civilrättsligt kunde utföras i aktiebolagsform.[1299] Som exempel på personliga uppdrag lyfte han fram författare, skulptörer, målare och kompositörer.[1300] Frågan om möjligheterna att med skatterättslig verkan bolagisera ett uppdrag av personlig natur har allt sedan dess varit om-

[1295] A.a., s. 24 f.
[1296] A.a., s. 23 f.
[1297] A.a., s. 24. Jfr Sagen, SN, 1993, s. 735 som uttrycker: ”Så länge ett avtal är tydligt och bevisläget klart finns det däremot **avtalsrättsligt** inget utrymme för att flytta över rättigheter och skyldigheter från en avtalspart till en helt utomstående, icke-part. Ett skriftligt glasklart avtal enligt vilket ett bolag åtar sig att ställa en viss person till en uppdragsgivares förfogande för att utföra visst arbete kan alltså under inga omständigheter avtalsrättsligt ’anses’ vara ett anställningsavtal mellan den person som skall utföra arbetet och uppdragsgivaren”.
[1298] Kleist, SN Akademisk årsskrift, 2016, s. 25 f.
[1299] Sandström, SN, 1969, s. 581. Bland annat framhåller han att det för att verksamheten ska kunna bedrivas i aktiebolagsform ”erfordras ett särskilt avtal om överlåtelse av yrkesutövningen, men med hänsyn till yrkets här avsedda karaktär skulle ett dylikt avtal i detta fall inte kunna effektueras”.
[1300] A.a., s. 584.

debatterad.[1301] Enligt Kleist innebär RÅ 1969 ref. 19 emellertid att det inte längre föreligger några principiella hinder mot att med skatterättslig verkan bedriva verksamhet som är förbunden med utövarens person i aktiebolagsform.[1302] Tjernberg framhåller att det genom denna dom står klart att det är möjligt att driva fri yrkesverksamhet i ett enmansaktiebolag. Att delägaren ändå beskattades personligen i detta mål berodde på att rätten till inkomsterna tillkom denne och inte bolaget.[1303]

Ytterligare en faktor av betydelse för inkomstallokeringen är enligt Kleist huruvida ett visst bolagsarrangemang haft till syfte att uppnå förmåner vid beskattningen.[1304] Det är enligt Kleist dock inte helt klart vad som menas med en skatteförmån, eller vilken vikt som läggs vid detta.[1305]

Enligt Berglund utgår skatterätten förvisso ifrån att den som civilrättsligt har en fordran också ska beskattas för den.[1306] Samtidigt framhåller han att bedömningen i grund och botten är skatterättslig och att bedömningen skulle kunna göras utifrån kriterier som är självständiga i förhållande till civilrätten. Han framhåller följande:[1307]

> Skatterätten följer visserligen regelmässigt civilrätten ifråga om intjänande av intäkter. Att så är fallet förtar dock inte det förhållandet att bedömningen i grunden är skatterättslig. Att man, vid bedömningen av skattebasen, säger att en person har intjänat en viss intäkt, betyder att man säger att personen ifråga har intjänat intäkten i skatterättslig mening, oavsett om bedömningen ansluter till en civilrättslig bedömning.

Sammanfattningsvis finns det inte någon regel i IL som generellt hanterar frågan om vilket subjekt som ska beskattas för en viss inkomst. HFD har i flera mål godtagit aktiebolag såsom verksamhetsdrivare, men inte undantagslöst. När det exempelvis gäller inkomster från styrelse- och VD-

[1301] Se bland annat Nyquist, SN, 1995, s. 189 ff., Rydin, SN, 1999, s. 23 ff., Adolfsson, SN, 1999, s. 637 ff., Löfgren, SvSkT, 1999, s. 723 ff., Sundgren, SvSkT, 2000, s. 283 ff., Thorell, SN, 2010, s. 513, Erasmie och Beyer, SN, 2011, s. 523, Beyer, SN, 2017, s. 774, Rydin, SN, 2018, s. 46 ff.
[1302] Kleist, SN Akademisk årsskrift, 2016, s. 29.
[1303] Tjernberg, Fåmansaktiebolag - en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl., 1999, s. 84.
[1304] Kleist, SN Akademisk årsskrift, 2016, s. 44 ff.
[1305] A.a., s. 48.
[1306] Berglund, 2013, s. 252.
[1307] A.a., s. 254.

uppdrag har inkomsterna beskattats hos uppdragsinnehavaren personligen. Utöver de civilrättsliga förhållandena har tre faktorer identifierats i den skatterättsliga litteraturen som påverkar den skatterättsliga inkomstallokeringen: uppdragets personliga karaktär, självständigheten gentemot uppdragsgivaren och syftet att uppnå förmåner vid beskattningen. I den skatterättsliga litteraturen har det därför konstaterats att skatterätten inte är absolut bunden av civilrätten i detta hänseende. Detta väcker emellertid ett par frågor. Till att börja med kan frågas om inkomstallokeringsfrågan är lika relevant i civilrätten som i skatterätten, det vill säga om (eller i vilken utsträckning) frågan över huvud taget är *civilrättslig*. I den mån frågan är civilrättslig kan frågas huruvida det alltid är möjligt att identifiera *ett* subjekt som civilrättsligt har rätt till en viss inkomst eller om detta ankommer på det civilrättsliga sammanhanget. En ytterligare fråga är om de faktorer som i den skatterättsliga litteraturen har påstått styra den skatterättsliga allokeringen *utöver* civilrättsliga förhållanden verkligen är unika för skatterätten eller om liknande hänsyn även tas i civilrätten. I så fall skulle det kunna hävdas att värnandet om dessa faktorer inte innebär någon avvikelse från civilrätten.

3.4.2.2 Vem som har rätt till en inkomst i civilrätten

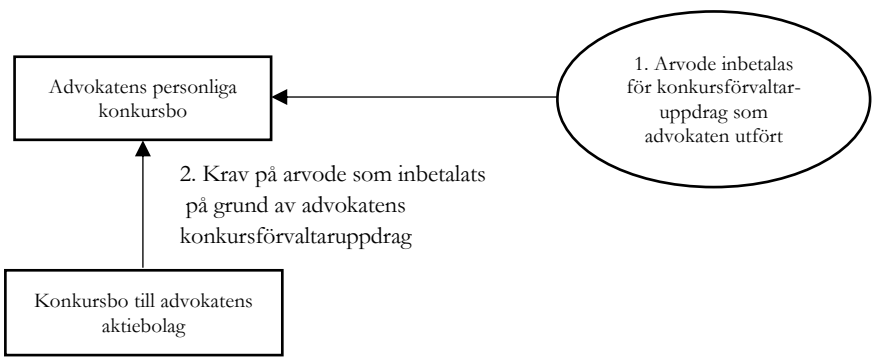
Vem som har rätt till en inkomst uppställs vare sig som något rekvisit eller som någon rättsföljd i civilrättsliga rättskällor. Det rör sig alltså inte om en regelkonstituent.[1308] Snarare rör det sig om ett begrepp som används för att beskriva civilrättsliga rättsföljder.

För att undersöka hur olika dispositioner tillskrivs ett subjekt i civilrätten finns det anledning att fråga sig i vilka civilrättsliga sammanhang detta är relevant att ta ställning till. Frågan om en inkomst ska tillskrivas ett bolag eller dess delägare kan göra sig gällande i olika civilrättsliga konflikter. Anta att ett antal konsulter har gått samman och skapat ett aktiebolag. En av konsulterna utför emellertid ett uppdrag i eget namn trots att uppdraget faller inom bolagets verksamhetsområde. Arvodet utbetalas till dennes personliga bankkonto. En tänkbar konflikt skulle kunna utspela sig mellan bolaget och tredje man (uppdragsgivaren).

[1308] Jfr vad Frändberg anför om regelkonstituenter i avsnitt 3.3.2.3 ovan.

Bolaget gör då gällande att denne har betalat till fel subjekt. Om det är tydligt att konsulten har ingått avtalet i eget namn kommer förmodligen bolaget att förlora en sådan process. En annan tänkbar konflikt kan utspela sig mellan bolaget och delägaren. Delägaren kan ha förpliktigat sig gentemot bolaget att överföra uppdragsinkomsterna till bolaget även om delägaren skulle vara det subjekt som har rätt att kräva tredje man. Huruvida delägaren förbundit sig gentemot bolaget på detta sätt ankommer på vad som har överenskommits internt mellan delägarna.[1309] Det kan alltså mycket väl vara så att en delägare har ”rätt till inkomsten” i förhållande till tredje man, medan bolaget har ”rätt till inkomsten” i förhållande till delägaren. Det är alltså inte bara ett subjekt som civilrättsligt har rätt till inkomsten, utan detta beror på det civilrättsliga sammanhanget.

Skulle en delägare eller dennes bolag gå i konkurs kan en konflikt dessutom uppstå i förhållande till konkursgäldenärens borgenärskollektiv. Så var fallet i NJA 2001 s. 872. Målet handlade om en advokat som gått i konkurs och som vid konkursutbrottet hade ett antal upparbetade fordringar på konkursförvaltararvode. Arvodet för ett av dessa uppdrag inbetalades till advokatens konkursbo. Rörelsen hade bedrivits i aktiebolaget, vilket likaså var försatt i konkurs. Aktiebolagets konkursbo gjorde anspråk på arvodet, varför fråga uppkom huruvida advokatens eller aktiebolagets konkursbo skulle ha bättre rätt till arvodet. Frågeställningen kan illustreras på följande sätt:



Figur 3.2: Illustration över frågeställningen i NJA 2001 s. 872

[1309] NJA 1994 s. 236.

HD påpekade i sina domskäl att samtliga arvoden för de uppdrag som advokaten tidigare utfört hade inbetalats till aktiebolaget. Dessutom noterade HD att bolaget var registrerat för mervärdesskatt och att delägaren inte tagit upp något arvode från verksamheten i sin inkomstdeklaration. Vidare påpekade HD att om någon startar upp ett aktiebolag för att driva en företagsverksamhet och äger samtliga aktier i bolaget så ligger det normalt nära till hands att anta att verksamheten bedrivs för bolagets räkning. Ägaren blir då redovisningsskyldig gentemot bolaget för uppburna intäkter. Enligt HD skulle det inte komma ifråga att från fall till fall göra undantag från denna princip av den anledningen att en medkontrahent ansett sig anlita företagaren personligen (och inte dennes aktiebolag). Att uppdraget som konkursförvaltare enligt lag endast kan meddelas fysiska personer påverkade inte heller bedömningen eftersom det enligt HD inte låg några sakrättsliga överväganden bakom denna lagstiftning. I förhållandet mellan ägaren och dennes bolag, eller mellan deras respektive borgenärskollektiv, är den avgörande faktorn enligt HD huruvida verksamheten faller inom ramen för rörelsens ändamål såsom det anges i bolagsordningen.

I en intern konflikt, det vill säga mellan delägaren och dennes bolag eller mellan respektive parts borgenärskollektiv, ansåg HD alltså att rörelsens ändamål var av central betydelse. Att ett konkursförvaltaruppdrag har personlig karaktär eller enligt lag endast kan utföras av fysiska personer ansågs sakna betydelse. Detta kan jämföras med NJA 1973 s. 42 där konkursförvaltaruppdragets personliga karaktär ansågs vara avgörande. I detta mål hade ett subjekt riktat en skadeståndstalan mot en delägare i ett HB som drev advokatrörelse. Talan grundades på att den andre delägaren, i sin egenskap av konkursförvaltare, hade förskingrat medel. HD uttalade att uppdrag som ligger inom bolagets verksamhetsområde i många fall anses ingånget på bolagets vägnar, även om inte någon uttrycklig överenskommelse träffats om detta. Huruvida uppdraget anses falla inom verksamhetsområdet ankommer på omständigheterna i det enskilda fallet. Enligt HD ska ett uppdrag dock inte tillskrivas bolaget om uppdraget har ”utpräglad personlig karaktär”. Så ansågs vara fallet beträffande konkursförvaltaruppdraget eftersom det på grund av föreskrifter i KonkL inte kunde överlämnas till någon annan och eftersom handelsbolaget inte kunde ingripa i konkursförvaltningen. Vare sig

handelsbolaget eller den andre handelsbolagsdelägaren ansågs därför ansvara för skadeståndet.[1310]

Tre förhållanden skiljer sig åt mellan NJA 2001 s. 872 och NJA 1973 s. 42. För det första rörde det sig om ett HB istället för ett AB i 1973 års fall. När det gäller ett HB har en fordringsägare normalt ett intresse av att kunna rikta sitt anspråk mot bolaget eftersom bolagsmännen är solidariskt ansvariga för bolagets skulder (2:20 HBL). Så är inte fallet när det gäller ett AB (1:3 ABL). För det andra rörde det sig i 1973 års fall om en konflikt mellan en delägare och uppdragsgivare och inte om en konflikt mellan en delägare och dennes bolag (eller deras respektive borgenärer). För det tredje rörde det sig om ansvaret för en kostnad och inte rätten till en intäkt. Huruvida HD är av uppfattningen att någon, eller flera, av dessa skillnader kan förklara de olika förhållningssätten till konkursförvaltaruppdragets personliga natur framgår inte uttryckligen av nämnda avgöranden.[1311]

Frågan om till vilket subjekt en viss inkomst ska tillskrivas aktualiserades också i NJA 1994 s. 236. Målet handlade om en person som bedrev en patentbyrå. Av skatteskäl överfördes rörelsen till ett aktiebolag (det så kallade patentbolaget). Detta bolag ägdes till 50 % av verksamhetsutövaren själv och till 50 % av dennes son. Efter att viss osämja uppstått med sonen bildade verksamhetsutövaren ett nytt bolag tillsammans med sin ena dotter och sin andra dotters make. Med styrelsens godkännande i patentbolaget flyttade verksamhetsutövaren över alla sina uppdrag till det nybildade bolaget. Sonen väckte då skadeståndstalan mot övriga styrelseledamöter i patentbolaget för att ha godkänt att bolaget tömdes på detta sätt. HD framhöll att oavsett vilket subjekt som har ingått avtalet med tredje man så kan delägaren ha förbundit sig i förhållande till bolaget på så sätt att det ekonomiska värdet av uppdragen skulle ingå i bolagets tillgångar. I just detta fall hade något avtal mellan patentbolaget och verksamhetsutövaren inte åberopats. Inte heller kunde motsvarande utläsas ur bolagsordningen. Skadeståndstalan skulle emellertid också kunna bifallas på den grunden att delägaren tillgodogjort sig inkomster från uppdrag som utförts för bolaget. Enligt HD kan det vid uppdrag med

[1310] Detta förtar dock inte en arbetsgivare från sitt principalansvar enligt 3:1 SkadeL (se NJA 2000 s. 639).

[1311] Jfr NJA 1994 s. 236 där HD framhöll att det vid uppdrag med starka personliga element kan vara oklart om uppdraget i juridisk mening har utförts av verksamhetsutövaren personligen eller av dennes bolag.

starka personliga element vara oklart om uppdraget i juridisk mening har utförts av verksamhetsutövaren personligen eller av dennes bolag. HD noterade vidare att samtliga uppdrag i rörelsen hade lämnats till verksamhetsutövaren personligen och att bolagets firma vare sig förekom på brevpapper eller fakturor. Enligt HD verkade uppdragsgivarna i allmänhet inte ens känna till bolagets existens. Något rättsförhållande förelåg därför inte mellan uppdragsgivarna och bolaget.[1312] Sammantaget underkändes skadeståndstalan.

Utöver NJA 1994 s. 236 och NJA 2001 s. 872 har inte jag uppmärksammat något HD-avgörande som handlar om hur en inkomst ska tillskrivas ett visst subjekt. Det är möjligt att denna fråga inte är så intressant i civilrätten. Om ett aktiebolag exempelvis skulle ägas till 100 % av en och samma delägare kommer någon konflikt aldrig att uppstå mellan bolaget och delägaren kring vem av dem som har bättre rätt till en viss inkomst. Frågan är i detta fall inte civilrättsligt relevant; den är inte civilrättslig.

Av större intresse i civilrätten är huruvida ett utomstående subjekt *kan kräva* ett aktiebolag eller av dess delägare personligen. Vid denna bedömning har HD lagt vikt vid huruvida firmateckningen eller omständigheterna i stort borde ha gett tredje man intryck av att avtalet ingåtts för bolagets räkning.[1313] Det handlar alltså om vad tredje man haft anledning att förvänta sig och inte om vad bolagsmännen kommit överens om sinsemellan. Att verksamheten i bolaget inte har bedrivits tillräckligt självständigt eller med tillräckliga medel utgör också omständigheter som i vissa fall ansetts medföra att tredje man kunnat rikta krav mot delägaren eller mot det i subjekt i vars intresse verksamheten har bedrivits.[1314]

HD har i ett mål från 1989 tagit ställning till huruvida en skuld på mervärdesskatt skulle tillskrivas ett HB eller enbart dess ene delägare. I

[1312] Mot denna bakgrund är det förvånande att bolaget påstods ha tillskapats av skatteskäl. Om nu inkomstskattefrågan ankommer på vem av bolaget och dess delägare som skulle anses ha rätt att kräva uppdragsgivaren på ersättning borde alltså beskattning inte ha skett hos bolaget.

[1313] NJA 1955 s. 473 och NJA 1983 s. 229.

[1314] NJA 1975 s. 45, NJA 1947 s. 647 och NJA 2014 s. 877. De senare två fallen brukar anföras såsom exempel på ansvarsgenombrott. Det är inte helt klart vilka förutsättningar som krävs för ansvarsgenombrott, se Johansson, 2018, s. 269 ff. Se också Moberg, Moderbolags ansvar för dotterbolags skulder - ansvarsgenombrott, 1998, s. 80 där det ifrågasätts huruvida underkapitalisering utgör ett krav. Enligt Moberg är det i vart fall inte tillräckligt med underkapitalisering, utan det krävs också visst mått av osjälvständighet.

NJA 1989 s. 519 hade en handelsbolagsdelägare olagligen importerat och försålt fisk från Norge. För detta hade handelsbolaget påförts mervärdesskatt. Frågan i målet var om SKV i sin tur kunde kräva detta belopp av den andre handelsbolagsdelägaren. Anledningen till att frågan uppkom i allmän domstol var att ML utpekar handelsbolaget, och inte dess delägare, såsom skattesubjekt. Ett krav mot delägaren kan därför inte grundas direkt på skatteregelverket.[1315] Inte heller kan skattebeslutet för handelsbolaget verkställas mot en delägare utan särskild exekutionstitel.[1316]

I målet ansåg sig HD kunna pröva den enskildes invändningar om att handelsbolaget inte var skyldigt att betala mervärdesskatten eftersom tiden för meddelande av slutligt beslut om skatt ännu inte gått ut. Vid denna bedömning konstaterade HD att det var utan betydelse huruvida den handelsbolagsman som företagit den olagliga importen och försäljningen hade överskridit sin befogenhet enligt 2:18 HBL. HD framhöll att denna regel endast gäller i förhållande till en avtalspart. I förhållande till staten är regeln därför inte tillämplig. Avgörande för frågan i målet var enligt HD huruvida den handelsbolagsman som företagit importen och försäljningen hade agerat på handelsbolagets vägnar. Vid denna bedömning tog HD fasta på att inköp av fisk från Norge låg inom ramen för bolagets näringsverksamhet. Dessutom hade den delägare som företagit importen och försäljningen uppgett sig handla under bolagsbeteckning, om än utan att ange handelsbolagets korrekta firma. Denne hade också använt en bil som bolaget hade nyttjanderätt till. Vidare tog HD fasta på att handelsbolaget vid skatterevision hade ansetts vara skyldig att erlägga mervärdesskatt och att någon begäran om omprövning av detta beslut inte hade begärts. Sammantaget konkluderade HD att handelsbolaget var skyldigt att utge mervärdesskatten, varför också dess delägare kunde krävas.

Frågan om vem som civilrättsligt har rätt till en inkomst kompliceras ytterligare om det ska tas hänsyn till i vilken kapacitet någon erhåller en inkomst. Aktiebolaget kan ses som uppdragstagare, men aktiebolagets ägare kan också ses som anställd av uppdragsgivaren/arbetsgivaren. I AD 1995 nr. 26 hade en tidigare anställd kommit överens med arbetsgivaren om att fortsätta att utföra sina arbetsuppgifter genom ett eget aktiebolag.

[1315] Se dåvarande 3 § i lag (1968:430) om mervärdesskatt. Regeln är fortfarande densamma, se numera 6:1 ML.
[1316] Se NJA 1976 s. 230.

Trots att aktiebolaget nu stod som avtalspart i förhållande till arbetsgivaren ansåg AD att aktiebolagets ägare var att betrakta som anställd. Utfallet blev det motsatta i AD 1994 nr. 130. I AD 2013 nr. 32 sammanfattas denna praxis så att om ett avtal med tredje man formellt sett har ingåtts av ett aktiebolag och inte av dess delägare så rör det sig om en omständighet som med betydande tyngd talar emot att ett arbetstagarförhållande föreligger. Ett arbetstagarförhållande kan dock anses föreligga om upplägget har syftat till att kringgå tvingande lag eller kollektivavtal, eller om det annars finns starka skäl att anta att ett anställningsförhållande föreligger.

Sammanfattningsvis kan konstateras att frågan om vilket subjekt som ska tillskrivas en viss inkomst sällan har aktualiserats i HD:s praxis. En vanligare frågeställning är vilket subjekt som kan krävas för en viss skuld. Frågan om hur olika dispositioner ska tillskrivas olika subjekt har dessutom lösts på lite olika sätt i olika HD-avgöranden. När konflikten handlade om bättre rätt till en inkomst mellan bolagets och delägarens konkursbon i NJA 2001 s. 872 tog HD fasta på huruvida uppdraget föll inom verksamhetsändamålet eller inte. I centrum stod frågan om vad delägarna hade kommit överens om sinsemellan. När konflikten istället handlade om huruvida en uppdragsgivare kunde kräva en aktieägare personligen för ett avtal som denne försökt ingå för bolagets räkning ansåg HD att det var av större betydelse hur firmateckningen gått till och huruvida omständigheterna i stort gett uttryck för att avtalet ingåtts på bolagets vägnar (NJA 1955 s. 473 och NJA 1983 s. 229). I denna fråga har det snarare handlat om vad tredje man haft anledning att förvänta sig.[1317] I NJA 1973 s. 42 fäste HD vikt vid verksamhetsändamålet trots att konflikten utspelade sig mellan bolaget och uppdragsgivaren. Särpräglat för detta mål var dock att det rörde sig om ett handelsbolag. Ett aktiebolag kan enligt 8:42 2 st. ABL inte undkomma bundenhet mot tredje man genom att påpeka att verksamhetsändamålet har överträtts.[1318] I NJA 1989

[1317] Detta ligger i linje med NJA 1992 s. 375, vari ett yrkande om ansvarsgenombrott underkändes eftersom fordringsägaren haft kännedom om de förhållanden som yrkandet om ansvarsgenombrott grundade sig på. Jfr också NJA 2014 s. 877 p. 10 där HD uttalade att utsikterna till ansvarsgenombrott är större för en fordringsägare som inte frivilligt kunnat avstå från sitt fordringsanspråk baserat på en utvärdering av gäldenärens ställning (jfr exempelvis ett utomobligatoriskt skadeståndsfall med inomkontraktuella anspråk).
[1318] Enligt förarbetena till bestämmelsen kan möjligen dock AvtL:ens ogiltighetsregler åberopas mot en tredje man som varit i ond tro om att verksamhetsändamålet överträtts, se

s. 519 beaktade HD flera omständigheter för att bedöma om ett handelsbolag kunde krävas på en mervärdesskatteskuld. Bland annat fäste HD vikt vid att de ingångna avtalen låg innanför bolagets verksamhetsområde, samt att den bolagsman som företagit importen och försäljningarna hade uppgett sig agera under bolagsbeteckning. Att firman inte var korrekt angiven hade mindre betydelse. Likaså ansågs det sakna betydelse att det eventuellt rörde sig om ett befogenhetsöverskridande enligt 2:18 HBL eftersom denna regel enligt HD endast gäller i förhållande till en avtalspart och inte i förhållande till staten.

3.4.2.3 Analys av vilken ledning civilrätten ger för den skatterättsliga frågeställningen

I den skatterättsliga litteraturen har det hävdats att HFD beaktar fler faktorer än civilrättsliga förutsättningar vid den skatterättsliga inkomstallokeringen.[1319] Närmare bestämt består dessa faktorer i huruvida det utförda uppdraget varit av personlig karaktär, huruvida uppdragstagaren varit tillräckligt självständig i förhållande till uppdragsgivaren och huruvida aktiebolagskonstruktionen har använts för att uppnå förmåner vid beskattningen. Skatterätten har i denna mening påståtts avvika från civilrätten.

Genomgången i föregående avsnitt visar emellertid att nämnda överväganden inte är helt unika för skatterätten. Liknande hänsyn tas även i olika civilrättsliga sammanhang. Att ett konkursförvaltaruppdrag har personlig karaktär var avgörande för utgången i NJA 1973 s. 42.[1320] Att verksamheten inte har bedrivits tillräckligt självständigt fäste HD vikt vid ifråga om ett systerbolag kunde krävas på en viss skuld i NJA 1975 s. 45.

---

prop. 1993/94:196, Ändringar i aktiebolagslagen, s. 171. Att aktiebolaget inte kan åberopa att verksamhetsändamålet har överträtts för att undkomma bundenhet gäller inte då bolaget företräds av en särskild firmatecknare (prop. 1993/94:196, Ändringar i aktiebolagslagen, s. 170). Regeln bygger på art. 9 i Europaparlamentets och Rådets direktiv (EU) 2017/1132 av den 14 juni 2017 om vissa aspekter av bolagsrätt. Jfr Dotevall, Aktiebolagsrätt - fördjupning och komparativ belysning, 2015, s. 323 om att överträdelser av verksamhetsområdet i engelsk och amerikansk rätt medför att avtalet aldrig blir bindande för bolaget oavsett avtalspartens goda eller onda tro (den så kallade *ultra-vires*-doktrinen).

[1319] Se avsnitt 3.4.2.1.

[1320] Som framgår ovan i detta avsnitt var det däremot inte avgörande för utgången i NJA 2001 s. 872. I NJA 1994 s. 236 framhöll HD att frågan kan vara svår att bedöma. HD tog i detta fall avstånd ifrån frågan och avgjorde målet utifrån andra överväganden.

Det har också haft betydelse ifråga om den som bedrivit viss verksamhet genom ett aktiebolag har varit att betrakta som anställd vid tillämpningen av LAS (AD 2013 nr. 32). Vid denna bedömning har AD också tagit hänsyn till huruvida aktiebolagsformen har använts för att kringgå tvingande lag, i detta fallet arbetstagarskyddslagstiftningen. AD har förvisso inte bedömt huruvida det funnits ett syfte att kringgå skattelagstiftningen, men har som metod beaktat huruvida aktiebolagsformen använts för att kringgå den lagstiftning som var föremål för tillämpning. HFD:s praxis i allokeringsfrågan kan sägas överensstämma med denna metod i så måtto att HFD beaktar huruvida aktiebolagsformen har använts för att kringgå det regelverk som tillämpas (skatteregelverket). Att beakta huruvida ett uppdrag har personlig karaktär eller huruvida en verksamhet bedrivits tillräckligt självständigt kan likaså sägas ge uttryck för en civilrättslig metod.

Som svar på det ovan sagda skulle det kunna hävdas att termen ”civilrätt” i detta sammanhang inte åsyftar en metod, utan ett utfall. Närmare bestämt skulle det kunna hävdas att även om HFD:s tillvägagångssätt skulle kunna sägas vara civilrättsligt så avviker själva utfallet av HFD:s prövningar i flera fall från vilket subjekt som har rätt till inkomsten i civilrätten.

Något som problematiserar det nyss sagda är dock att ”rätten till en inkomst” inte är något som fastställs på ett allmängiltigt sätt i civilrätten. Ett subjekt har bara bättre eller sämre rätt till en inkomst i förhållande till ett visst annat subjekt. Det är alltså fullt möjligt att ett visst subjekt har bättre rätt till en inkomst än ett visst annat subjekt, men samtidigt har sämre rätt till inkomsten i förhållande till ytterligare ett annat subjekt. Rätten till en inkomst tillfaller alltså inte ett subjekt i generell mening utan i relationen till andra specifika subjekt, till exempel i relationen mellan bolaget och dess delägare eller i relationen mellan bolaget och en extern borgenär/uppdragsgivare.

Anta då att det är relationen mellan aktiebolag och delägare som ska tillmätas betydelse för den skatterättsliga allokeringsfrågan. HD verkar själv ha lagt stor vikt vid bolagsmännens interna förhållande i NJA 1989 s. 519 där frågan var huruvida en fordran på mervärdesskatt skulle kunna riktas mot ett handelsbolag eller enbart mot den handelsbolagsman som vidtagit de åtgärder som givit upphov till mervärdesskatteskulden. En

svårighet med att fokusera på denna relation är att det i vissa fall kan vara svårt att bedöma vem av delägaren och dennes bolag som civilrättsligt har bäst rätt till en viss inkomst. Detta är en faktor som kan producera olika förståelser av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext.[1321] En annan svårighet består i att frågan om huruvida ett aktiebolag eller dess delägare har bäst rätt till en inkomst inte alltid är civilrättsligt relevant. Om det exempelvis är så att ett aktiebolag ägs till 100 procent av en och samma delägare kommer någon konflikt aldrig att uppstå mellan delägaren och dennes aktiebolag kring vem som har bäst rätt till inkomsten. Detta utgör med andra ord inte någon konfliktsituation som civilrätten behöver hantera. Frågan är i så fall enbart skatterättslig.

Skulle det vara så att aktiebolaget eller dess ägare försätts i konkurs skulle givetvis en civilrättslig tvist kunna uppstå mellan ägaren/bolaget och den andres borgenärskollektiv avseende vem som har bäst rätt till ett intjänat arvode. Här rör det sig om en annan konfliktsituation än den som jag behandlar i föregående stycke. Det rör sig också om en annan konflikt än den som kan uppstå mellan ägaren/bolaget och en extern uppdragsgivare. Anta då att en aktieägare personligen har utfört ett uppdrag och därefter fört över inkomsterna från detta uppdrag till sitt aktiebolag. I linje med RÅ 1969 ref. 19 skulle i så fall ägaren anses som rätt skattesubjekt eftersom det är denne som tjänat in inkomsten. Om bolaget emellertid inte är redovisningsskyldigt gentemot aktieägaren står det klart att aktieägaren inte skulle ha prioritet till dessa medel i bolagets konkurs. I denna konfliktsituation har bolagets borgenärskollektiv bättre rätt till medlen än delägaren, men det är ändå delägaren som beskattas. Att delägaren beskattas personligen utgör sålunda en avvikelse från civilrätten sett till vem av bolagets borgenärskollektiv och dess delägare som skulle haft bäst rätt till inkomsten i händelse av bolagets konkurs. Detta kan utgöra skäl att vid den skatterättsliga inkomstallokeringen fästa vikt vid relationen mellan delägaren och bolagets borgenärskollektiv. Civilrättsligt aktualiseras emellertid inte denna fråga så länge någon konkurs inte inträffar. Det är inte heller denna relation som HFD fäste vikt vid i RÅ 1969 ref. 19.

[1321] Se avsnitt 1.3.3 (faktor nr. 2).

En ytterligare relation som det är möjligt att fästa vikt vid är den obligationsrättsliga relationen mellan å ena sidan bolaget/ägaren och å andra sidan den externe uppdragsgivaren. Det civilrättsliga består i så fall i vem av aktiebolaget och dess ägare som har ingått avtalet med den externe uppdragsgivaren. I många situationer kan detta nog avgöras utan några större svårigheter. För att bedöma detta i ovannämnda HFD-avgöranden skulle det förvisso krävas mer information än vad som framgår av domarna, men det förefaller som att både RÅ 1969 ref. 19 och RÅ 1983 1:40 vilar på civilrätten i denna bemärkelse.[1322] RÅ 1981 1:17 utgör en avvikelse. I den skatterättsliga litteraturen har avvikelsen förklarats med att aktiebolagskonstruktionen i detta fall hade använts för att kringgå skatteregelverket.[1323]

Vem som är avtalspart är dock inte alltid så enkelt att bedöma. Som HD själv framhöll i NJA 1994 s. 236 kan det vid uppdrag med starka personliga element vara oklart huruvida uppdraget i juridisk mening har utförts av bolaget eller dess delägare. Civilrättsligt kan alltså den personliga karaktären hos ett uppdrag påverka vem som är avtalspart gentemot uppdragsgivaren. Mot denna bakgrund är HFD:s praxis kring VD- och styrelsearvoden intressant att beakta. Enligt HFD medför regleringen i ABL att dessa uppdrag har en personlig karaktär och att de med skatterättslig verkan normalt inte kan utföras av ett aktiebolag.[1324] Detta stöds på 8:10 ABL som föreskriver att en juridisk person inte kan vara styrelseledamot. Enligt förarbetena är ett förordnande i strid mot regeln ogiltigt.[1325] I denna bemärkelse skulle HFD:s praxis kring styrelse- och VD-uppdrag kunna sägas sammanfalla med civilrätten.[1326] Nämnda rättsfall har emellertid kritiserats i den skatterättsliga litteraturen för att avvika

[1322] I RÅ 1983 1:40 framhöll ett skiljaktigt justitieråd att det var aktiebolaget som hade ingått avtalet med uppdragsgivaren. Huruvida så var fallet kan inte jag bedöma utan att ha tillgång till avtalen.

[1323] Jfr Kleist, SN Akademisk årsskrift, 2016, s. 46 f. Enligt Sagen tillämpade HFD genomsyn i detta mål, se Sagen, SN, 1993, s. 738.

[1324] Se RÅ 1993 ref. 104 och HFD 2017 ref. 41.

[1325] Prop. 2003/04:112, Europabolag, s. 98 f. och 140. Som framgår av dessa uttalanden ansågs regeln bekräfta vad som gällde före dess införande. Regelns tillkomst motiverades med att juridiska personer annars skulle kunna utses till organledamöter i Europabolag, detta till följd av art. 47.1 i Rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag.

[1326] I RÅ 1993 ref. 55 gjorde HFD undantag för styrelse- och VD-uppdrag som pågått under begränsad tid och haft ett specifikt syfte. Mig veterligen har ett sådant undantag emellertid inte något stöd i civilrättsliga rättskällor över huvud taget.

från civilrätten. Det hänvisas då till NJA 2001 s. 872, i vilket konkursboet till en konkursförvaltares aktiebolag ansågs ha bättre rätt till ett konkursförvaltararvode än konkursboet till konkursförvaltaren själv, trots att endast fysiska personer enligt lag kan förordnas till konkursförvaltare.[1327] Det är förvisso riktigt att HFD:s mål om styrelse- och VD-uppdrag avviker från civilrätten i denna bemärkelse. I NJA 2001 s. 872 rörde det sig emellertid om en annan civilrättslig relation än den mellan å ena sidan aktiebolaget/dess ägare och å andra sidan en extern uppdragsgivare. Om det är avtalet med uppdragsgivaren som ska styra den skatterättsliga inkomstallokeringsfrågan borde den konfliktsituation som prövades i NJA 2001 s. 872 sakna betydelse. Beroende på vilken civilrättslig relation och vilken del av civilrätten man ser till produceras alltså olika förståelser av vilket subjekt som civilrättsligt har rätt till en inkomst.

Sammanfattningsvis är hänsynen till ett uppdrags personliga karaktär, till självständigheten gentemot en uppdragsgivare och till syftet att kringgå tvingande lagstiftning inte specifika för skatterätten. Även i civilrätten har motsvarande hänsyn beaktats. Att HFD beaktar dessa faktorer skulle därför kunna anses ge uttryck för en följsamhet gentemot det civilrättsliga om nu det civilrättsliga uppfattas såsom en metod. Det civilrättsliga behöver dock inte ramas in som en metod utan skulle lika gärna kunna ramas in som ett utfall avseende vilket subjekt som har rätt till en inkomst. Frågan om vem som har rätt till en inkomst avgörs dock inte på ett allmängiltigt sätt i civilrätten utan i relation till olika konflikter mellan specifika subjekt. Beroende på vilken relation man fäster vikt vid i skatterätten är det därför möjligt att olika förståelser produceras av vilket subjekt som civilrättsligt har rätt till en inkomst. Olika hänsyn blir nämligen relevanta i olika civilrättsliga konflikter. Exempelvis kan ett uppdrags personliga karaktär bli relevant i en konflikt mellan å ena sidan bolaget/dess ägare och å andra sidan en extern uppdragsgivare. Sammantaget är det

[1327] Enligt Thorell är det av särskilt intresse att HD betonar förhållandet mellan bolaget och dess ägare. I skatterättsliga sammanhang diskuteras framförallt förhållandet till tredje man. HD:s uttalanden om personliga uppdrag har enligt hans mening direkt relevans för beskattningen (Thorell, SN, 2010, s. 520). Kleist tar detta avgörande till intäkt för att inkomsten från ett konkursförvaltaruppdrag ska allokeras till bolaget, även om bolaget enligt lag varit förhindrat att utses till konkursförvaltare (Kleist, SN Akademisk årsskrift, 2016, s. 31). Enligt Melz innebär NJA 2001 s. 872 att ett konkursförvaltaruppdrag civilrättsligt kan tillkomma ett aktiebolag trots att uppdraget är personligt. Detta borde enligt hans mening ha betydelse för inkomstbeskattningen (Melz, SN, 2018, s. 264).

problematiskt för behandlingen av det civilrättsliga såsom en yttre entitet att förhålla sig till att det civilrättsliga kan förstås och avgränsas på olika sätt.

3.4.3 Resultatfördelning i handels- och kommanditbolag

3.4.3.1 Den skatterättsliga frågeställningen

Frågan om vilket subjekt som ska beskattas för en viss inkomst aktualiseras också vid fördelningen av rörelseresultat i ett handels- eller kommanditbolag. Ett handels- eller kommanditbolag utgör inte något inkomstskattesubjekt. Istället sker beskattningen direkt hos delägarna (5:1 IL). Varje delägare beskattas för ett belopp som motsvarar dennes andel av handels- eller kommanditbolagets nettoresultat (5:3 IL och RÅ 1994 not 487).

I 14:14 IL anges att en kommanditdelägare inte får tillgodogöra sig större del av bolagets underskott än vad denne satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. Av regeln framgår också att detsamma gäller för en handelsbolagsdelägare som åtagit sig ett begränsat ansvar i förhållande till övriga delägare. I övrigt framgår det inte av IL hur fördelningen av bolagets nettoresultat ska göras mellan bolagsmännen. Frågan har däremot varit föremål för prövning i många rättsfall. Min avsikt är inte att göra någon heltäckande kartläggning.[1328] Mitt intresse ligger istället i rättsfall där den skatterättsliga fördelningen har påståtts avvika från en civilrättslig fördelning. I RÅ 2002 ref. 115 framhöll HFD att resultatfördelningen i princip ska grundas på bolagsmännens avtal, men att denna resultatfördelning kan frångås om den leder till en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl.[1329] Ett exempel på ett fall då parternas resultatfördelning underkändes är RÅ 1995 ref. 35. I målet hade en serie transaktioner vidtagits för att åstadkomma en, med HFD:s terminologi, ”fiktiv förlust” i kommandit-

[1328] En genomgång av flera rättsfall som inte jag behandlar finns i bland annat Svensson, SvSkT, 2007, s. 695 ff. och Svensson, SN, 2019, s. 328 ff.

[1329] Se även RÅ 1968 Fi 945 i vilket två makar som var delägare i ett handelsbolag hade kommit överens om att kvinnan skulle tillgodoräknas ett arvode för utförda prestationer på 12 000 kr. På grund av detta uppkom ett underskott i bolaget som därefter delades lika mellan makarna. HFD accepterade makarnas avtal vid beskattningen.

bolaget. Det aktiebolag som var komplementär i bolaget hade gjort en kapitalinsats om 10 000 000 kr, medan de fysiska personer som utgjorde kommanditdelägare endast hade tillskjutit 100 kr var. Av bolagsavtalet följde samtidigt att aktiebolaget inte skulle påföras någon del av förlusten, utan att förlusten skulle fördelades bland kommanditdelägarna. Målet gällde ett beskattningsår som inföll innan 14:14 IL hade trätt ikraft.[1330] HFD uttalade trots detta att den överenskomna fördelningen framstod som ojämn, varför upplägget underkändes. Förlusten omfördelades så att varje delägare tillfördes en lika stor del av förlusten som motsvarade dennes insatsandel i bolaget.

Resultatfördelningen underkändes också i RÅ 1995 not 95. Målet handlade om ett handelsbolag som ägdes av två makar, vilka hade kommit överens om att ena maken skulle tillskrivas allt underskott från rörelsen medan den andre skulle tillskrivas allt överskott. På så sätt skulle det vara möjligt att minska progressiviteten i makarnas totala skattebörda. Samtliga instanser i målet ansåg dock att båda makarna var att betrakta som företagsledare och att hälften av underskottet skulle hänföras till respektive make.

I RÅ 1997 not 126 hade bolagsmännen i ett kommanditbolag enats om att större delen av vinsten skulle fördelas till ett aktiebolag som hade gått in som kommanditdelägare med en högst blygsam insats. Att fördela större delen av vinsten till den bolagsman som hade tagit minst risk och som endast hade bidragit med en blygsam insats framstod som anmärkningsvärt enligt HFD. En omfördelning gjordes så att istället en marginell del av vinsten hänfördes till aktiebolaget.

I HFD 2018 ref. 36 tog HFD ställning till en situation då en säljare av ett kommanditbolag hade kommit överens med köparen om att räkenskapsårets resultat skulle fördelas till denne såväl skatte- som civilrättsligt. Kommanditbolaget hade överlåtits för 1 kr. Under det senast gångna året hade säljaren tillgodogjort sig tillgångarna i kommanditbolaget genom uttag. Sammanlagt uppgick uttagen till ca 67 000 000 kr. Samma dag som andelarna överläts gjorde säljaren en insättning om ca 4 000 000 kr på ett klientmedelskonto hos en juristfirma för kommanditbolagets räkning. Vid överlåtelsetidpunkten bestod kommanditbolagets tillgångar av en kassa

[1330] Målet gällde beskattningsåret 1988 och föregångaren till 14:14 IL infördes 1993, se prop. 1993/94:50, Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.

om 1 kr samt en fordran på de medel som säljaren satt in på klientmedelskontot. Dessutom framgick att köparen hade ett resultatmässigt underskott som skatterättsligt kunde dras av mot vinsten. Enligt HFD innebar inte överlåtelseavtalet något annat än att säljaren hade överlåtit skattskyldigheten för årets resultat. På grundval av detta ansågs säljaren skattskyldig för överskottet i kommanditbolagets rörelse.

Andreas Hansson presenterar i en artikel från 2019 fyra möjliga tolkningar av HFD 2018 ref. 36. En första tolkning är att beskattningen enligt HFD måste korrelera med den faktiska civilrättsliga fördelningen av resultatet mellan köpare och säljare. Han uppger sig dock inte finna stöd för denna tolkning i HFD:s domskäl.[1331] En andra tolkning är att det skattepliktiga resultatet inte hade genererats i kommanditbolagets verksamhet utan hos säljaren och att skattskyldigheten för detta resultat inte kan överföras utan stöd i IL. En tredje tolkning är att det skattepliktiga resultatet förvisso hade genererats i kommanditbolagets verksamhet, men att detta resultat inte ingick i överlåtelsen av kommanditbolaget. Vad som framförallt talar mot den andra och tredje tolkningen är enligt Hansson att det i så fall inte hade funnits skäl för HFD att nämna något om att den avtalade fördelningen framstod som orimlig och uteslutande betingad av skatteskäl. Den rimligaste tolkningen är enligt Hansson istället att HFD gjorde en omfördelning av den överenskomna resultatfördelningen, om än på något annat sätt än vad HFD gjort i tidigare praxis.[1332] Målet har också kommenterats av Bo Svensson. Enligt honom angrep HFD upplägget med stöd av principen om obehörig resultatfördelning. Samtidigt framhåller han att HFD lika gärna kunde ha använt sig av andra rättsgrunder såsom att ett särskilt bokslut var upprättat per överlåtelsedagen, transaktionens verkliga innebörd eller skatteflyktslagen.[1333]

Svensson har även i en artikel från 2007 analyserat HFD:s praxis överlag när det gäller resultatfördelning i handels- och kommanditbolag. Bland annat undersöker han vilken betydelse vissa särskilda faktorer har: storleken hos bolagsmännens kapitalinsatser, omfattningen av bolagsmännens arbetsinsatser, intressegemenskap mellan bolagsmännen, vilken grad av risktagande som respektive bolagsman bär, samt huruvida den

[1331] Hansson, SN, 2019, s. 156 ff.
[1332] A.a., s. 159 ff.
[1333] Svensson, SN, 2019, s. 331 f.

avtalade resultatfördelningen kan antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar. Enligt Svensson speglar dessa faktorer ganska väl vilka omständigheter som HFD lägger vikt vid för att fastställa huruvida en obehörig resultatfördelning föreligger. Samtliga omständigheter behöver dock inte föreligga samtidigt.[1334]

Nils Mattsson framhåller i en monografi från 1998 att den civilrättsliga resultatfördelningen måste följas i skatterätten. Om det följer av bolagsavtalet hur vinst och förlust ska fördelas kan en fördelning som frångår detta i skatterätten inte accepteras. Att bolagsmännen vanligen bara ser till sina egna intressen är något som talar för att den fördelning som avtalas är objektivt riktig. Samtidigt framhåller han att utvecklingen i skatterättslig praxis har inneburit att den faktiska inkomstfördelningen emellanåt frångås om det är så att den medför en obehörig överföring.[1335]

Sammanfattningsvis har HFD i ett antal mål tagit ställning till hur resultatet i ett HB eller KB skattemässigt ska fördelas mellan bolagsmännen. HFD har uttryckligen betonat att bolagsmännens avtalade resultatfördelning är en viktig utgångspunkt. I flera mål har HFD emellertid tagit avstånd från detta. I den skatterättsliga litteraturen har resultatfördelningen påstått ankomma på följande faktorer: storleken hos bolagsmännens kapitalinsatser, omfattningen av bolagsmännens arbetsinsatser, intressegemenskap mellan bolagsmännen, vilken grad av risktagande som respektive bolagsman bär, samt huruvida den avtalade resultatfördelningen kan antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar.

3.4.3.2 Resultatfördelning i civilrätten

Enligt 2:6 HBL har varje bolagsman rätt till ränta på insatsen samt skäligt arvode för sin förvaltning av bolagets angelägenheter. Det överskott eller den brist som kvarstår sedan varje bolagsman tillgodogjorts ränta och förvaltningsarvode utgör räkenskapsårets resultat (2:7 HBL). Resultatet

---

[1334] Svensson, SvSkT, 2007, s. 703 ff. Motsvarande faktorer framhålls i Höglund, Handelsbolag - bolagsbildning, vinstfördelning, kapitalvinstbeskattning, justerad anskaffningsutgift, byte av företagsform, reserveringsmöjligheter, 2014, s. 89. Jfr Mattsson som i sin avhandling från 1974 framhöll att de faktorer som har varit viktigast för att omfördelning ska ske är kapitalinsatsens storlek och arbetsinsatsernas omfattning, se Mattsson, 1974, s. 146.

[1335] Mattsson, Beskattning av handelsbolag, 1994, s. 61.

ska fördelas lika mellan bolagsmännen såvida inte annat har avtalats (2:8 HBL). Enligt Hemström och Nial ska resultatet delas lika efter huvudtalet, såvida inte annat har avtalats.[1336]

När det däremot gäller kommanditbolag finns det inte någon regel i HBL som föreskriver att resultatet ska delas lika i avsaknad av ett resultatfördelningsavtal. I händelse av tvist är det upp till en allmän domstol att avgöra hur resultatet ska fördelas så att det blir skäligt (3:5 HBL). I förhållandet mellan kommanditdelägare och komplementärer får en kommanditdelägare inte påföras en förlust som överstiger vad denne satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. Denna regel är dock dispositiv (3:3 HBL).

Av det ovan sagda följer att det står bolagsmännen fritt att fördela vinst och förlust mellan sig som de själva behagar.[1337] Frågan inställer sig om det i något fall kan vara aktuellt att frångå ett sådant avtal i civilrätten. Möjligen skulle avtalet kunna tolkas på det sättet att bolagsmännen bara kommit överens om att den ene skulle uppbära resultatet för den andres räkning. Ett avtal om resultatfördelning skulle möjligen också kunna angripas med stöd av AvtL:ens ogiltighetsregler.[1338] Om de enda bolagsmännen i ett HB eller KB består av en fysisk person och dennes helägda aktiebolag kommer någon tvist mellan bolagsmännen angående resultatfördelningen emellertid aldrig att uppstå.

När det gäller förhållandet till tredje man svarar varje bolagsman solidariskt för bolagets förpliktelser (2:20 HBL). Att parterna sinsemellan kommit överens om att endast den ene ska stå för eventuell förlust gäller alltså inte i förhållande till tredje man.[1339] En kommanditdelägare kan inte krävas direkt av tredje man över huvud taget, utan svarar endast gentemot bolaget för att sätta in det belopp som denne åtagit sig att sätta in (1:2 och 3:8 HBL). Såvida inte annat avtalats är kommanditdelägaren inte skyldig att sätta in mer, inte ens ifall den behållna insatsen på nytt kommer att

[1336] Nial och Hemström, 2008, s. 149.
[1337] Se 2:8 HBL.
[1338] Jfr Johansson, 2018, s. 83 f. där det talas om att bolagsavtalet kan föreskriva vilken fördelning som helst, men att 36 § AvtL kan ha betydelse för bolagsmännens rätt.
[1339] Jfr Nial och Hemström, 2008, s. 190. Se också Sandström, Handelsbolag och enkla bolag - en lärobok, 2018, s. 67 ff. och 81 ff. som talar om delägarnas inbördes förhållanden respektive deras förhållande till utomstående.

understiga den avtalade då kommanditdelägaren för visst räkenskapsår påförts en förlustandel.[1340]

Anta att bolagsman X inför en nära förestående personlig konkurs kommer överens med bolagsman Z att hela rörelseresultatet ska tillfalla denne. En fråga är hur ett sådant avtal skulle stå sig i förhållande till X:s borgenärskollektiv. Såvitt jag kan se har frågeställningen inte behandlats i något HD-avgörande och inte heller underkastats någon närmare analys i litteraturen.[1341] X:s borgenärskollektiv skulle möjligen kunna argumentera utifrån att Z har agerat som bulvan. I vilken mån en sådan argumentation skulle vinna gehör i allmän domstol beror på det enskilda fallet och kan vara svårt att avgöra.[1342] Vidare är det inte otänkbart att avtalet skulle kunna återvinnas med stöd av 4:5 KonkL.[1343] Denna regel handlar om återvinning av rättshandlingar som på ett otillbörligt sätt gynnar en viss borgenär eller som innebär att gäldenärens egendom undandras borgenärerna. Återvinning kan ske om gäldenären var eller genom förfarandet blev insolvent, samt om den som gynnades kände till eller borde ha känt till gäldenärens insolvens samt de omständigheter som gjorde rättshandlingen otillbörlig. Närstående ska enligt regeln anses ha sådan kännedom.[1344] Så länge någon konkurssituation inte är nära förestående saknar återvinningsrisken emellertid betydelse.

Ett avtal som innebär att en viss bolagsman inte tilldelas någon del av vinsten kan enligt Hemström och Nial tyda på att denne inte är någon bolagsman.[1345] Enligt Dotevall är det knappast möjligt att avtala om att en bolagsman endast ska stå för en eventuell förlust, utan att kunna tillskrivas någon vinst. I så fall finns en risk att bolagsrekvisiten inte är uppfyllda.[1346]

Sammanfattningsvis står det bolagsmännen fritt att komma överens om hur resultatet i ett HB eller KB ska fördelas. Ett avtal om resultat-

---

[1340] Se Sandström, Handelsbolag och enkla bolag - en lärobok, 2018, s. 99.
[1341] Se Nial och Hemström, 2008, Lindskog, Lagen om handelsbolag och enkla bolag - en kommentar, 2010, Sandström, Handelsbolag och enkla bolag - en lärobok, 2013, Johansson, 2018, Dotevall, Samarbete i bolag - om personbolag, 2015.
[1342] I flera rättsfall har konkursbon framställt anspråk på tillgångar mot olika subjekt som påstås ha agerat såsom bulvan för konkursgäldenären, se exempelvis NJA 1930 s. 306, NJA 1937 s. 330 och NJA 1949 s. 757 (jfr Håstad, Sakrätt avseende lös egendom, 2000, s. 146).
[1343] En fråga som inställer sig är också om återvinning rentav skulle kunna stödjas på 4:6 KonkL (regeln om återvinning av gåvor).
[1344] Se 4:3 KonkL om närståendebegreppet.
[1345] Nial och Hemström, 2008, s. 150.
[1346] Dotevall, Samarbete i bolag - om personbolag, 2015, s. 58.

fördelning skulle dock kunna angripas med stöd av AvtL:ens ogiltighetsregler. I en tvist mellan en bolagsman och den andre bolagsmannens borgenärskollektiv skulle borgenärerna möjligen kunna argumentera utifrån att den andre bolagsmannen agerat som bulvan. Möjligen skulle ett resultatfördelningsavtal också kunna återvinnas. Att endast förlust, men inte någon vinst, tillskrivs en bolagsman kan också innebära att denne inte utgör någon bolagsman över huvud taget och att bolagsrekvisiten därför inte är uppfyllda.

3.4.3.3 Analys av vilken ledning civilrätten ger för den skatterättsliga frågeställningen

Något som är gemensamt för flera av de mål som jag behandlar avseende resultatfördelning i handels- och kommanditbolag är att en skillnad verkar föreligga (eller kan misstänkas föreligga) mellan hur bolagsmän skriftligen har avtalat hur ett resultat ska fördelas och hur det faktiskt har fördelats. Detta visar på vissa svårigheter att fastställa vad ett avtal är och innebär. I exempelvis HFD 2018 ref. 36 hade en säljare av ett HB kommit överens med köparen om att hela rörelseresultatet skulle fördelas till köparen, trots att säljaren genom uttag hade tillgodogjort sig bolagets samtliga tillgångar. Eftersom något formkrav inte gäller för resultatfördelningsavtal skulle parternas faktiska handlande kunna sägas vara en del av avtalet. Sålunda hade HFD kunnat argumentera för att bolagsmännens agerande visade att resultatfördelningen var en annan än den som skriftligen framgick. Utfallet av HFD:s skatterättsliga prövning hade i denna mening kunnat sägas överensstämma med civilrätten. Vad som ska anses utgöra respektive inte utgöra avtalsinnehåll är emellertid inte någon självklar fråga. Lika gärna hade det kunnat hävdas att det skriftliga avtalet var det säkraste beviset för vad bolagsmännens vilja var och att respektive bolagsman fick stå den risk som detta avtal medförde. Parternas faktiska handlande visade bara att avtalet inte efterlevdes enligt sitt innehåll, helt enkelt beroende på att köparen inte valde att väcka någon talan mot säljaren om att utfå rörelseresultatet. Hur förfarandet skulle ha bedömts i allmän domstol är svårt att svara på eftersom det kan misstänkas att ingen av de inblandade bolagsmännen någonsin var intresserad av att väcka en sådan talan. Civilrätten är med andra ord oklar och kan tolkas på olika sätt, vilket är en av de

faktorer som gör det problematiskt att tala om den civilrättsliga resultatfördelningen som en yttre entitet att förhålla sig till vid beskattningen.[1347]

Om nu bolagsmännens avtal antas svara mot det som skriftligen har uttalats kan det också frågas i vilken utsträckning det skulle vara möjligt att angripa detta avtal med stöd av olika civilrättsliga regler. I RÅ 1995 ref. 35 underkände HFD att hela årsförlusten fördelades till de fysiska personer som med blygsamma insatser gått in som kommanditdelägare då det samtidigt fanns ett aktiebolag som gått in med en betydande kapitalinsats såsom komplementär. Enligt 3:3 HBL får en kommanditdelägare inte påföras en större förlust än vad denne satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget, men denna regel är dispositiv. Det är däremot inte omöjligt att avtalet om resultatfördelningen hade kunnat angripas med stöd av exempelvis 36 § AvtL. Att kommanditdelägarna påförs hela förlusten går ju nämligen emot funktionen av att vara just kommanditdelägare. Om det civilrättsliga skulle anses bestå i vad som hade blivit utfallet vid en prövning enligt 36 § AvtL hade HFD:s omfördelning möjligen kunnat anses vila på civilrätten, men det är svårt att avgöra. Det skulle nämligen kunna finnas skäl för en sådan resultatfördelning. Exempelvis skulle upplägget kunna bero på att den som går in som komplementär har bättre likviditet och att kommanditdelägarna gentemot komplementären kan komma överens om en längre kredittid. Huruvida det avtal som förekom i RÅ 1995 ref. 35 hade kunnat jämkas med stöd av 36 § AvtL utgör en hypotetisk fråga. Det förelåg knappast något intresse från kommanditdelägarna i målet att yrka jämkning. Civilrätten är i detta avseende oklar.[1348]

I förhållande till tredje man är en kommanditdelägare skyldig att betala in sin utfästa insats till bolaget, men kommanditdelägaren kan inte krävas på något belopp av tredje man (1:2 och 3:8 HBL). Om skatterätten skulle antas bygga på denna del av civilrätten borde kommanditdelägaren inte tillskrivits större del av underskottet än vad denne satt in.

När det gäller RÅ 1995 not 95 underkände HFD en resultatfördelning i ett HB där ena maken tillskrevs all vinst och den andra maken tillskrevs all förlust. Med stöd av Hemström och Nial, samt Dotevall kan det ifrågasättas huruvida bolagskriterierna över huvud taget är uppfyllda i en sådan

[1347] Se avsnitt 1.3.3 (faktor nr. 2).
[1348] Jfr faktor nr. 2 (avsnitt 1.3.3).

situation.[1349] Möjligen hade hela handelsbolagskonstruktionen därför kunnat underkännas i detta fall.

I RÅ 1997 not 126 underkändes en resultatfördelning som innebar att merparten av vinsten hänfördes till ett aktiebolag som med en högst blygsam insats gått in som kommanditdelägare. Även en sådan resultatfördelning hade möjligen kunnat angripas med stöd av 36 § AvtL, beroende på omständigheterna. Möjligen hade avtalet också kunnat återvinnas enligt 4 kap KonkL om någon av komplementärerna hade försatts i konkurs inom fristperioden.

Det skulle kunna hävdas att så länge någon konkurs eller någon process kring AvtL:ens ogiltighetsregler inte har aktualiserats så är det inte relevant för skattefrågan att den avtalade resultatfördelningen möjligen hade kunnat angripas med stöd av dessa regler. Frågan är emellertid om inte ett liknande argument i vissa fall kan riktas mot den civilrättsliga resultatfördelningen i sig. Om exempelvis bolagsmännen består av en fysisk person och dennes helägda aktiebolag kommer någon tvist kring den avtalade resultatfördelningen aldrig att uppstå mellan dem. Det utgör med andra ord inte någon konfliktsituation som civilrätten behöver hantera. Frågan är med andra ord inte civilrättsligt relevant. Den är rent skatterättslig. Att frågan inte är civilrättslig, men i skatterätten ändå behandlas som om den vore civilrättslig är en av de faktorer som producerar det civilrättsliga i en skatterättslig kontext.[1350]

Sammanfattningsvis kan följande framföras. Förhållandet mellan skatte- och civilrätten kan i detta fall uppfattas som en fråga om hur HFD:s praxis förhåller sig till den av parterna avtalade resultatfördelningen. Vad avtalet är och innebär kan emellertid förstås på olika sätt. Parternas faktiska handlande kan ses som en del av avtalsinnehållet, vilket sålunda skulle kunna avvika från vad som framgår skriftligen. Emellertid skulle parternas faktiska handlande också kunna ses som att avtalet bara inte har efterlevts. Hur en allmän domstol skulle ha bedömt de specifika händelseförlopp som har varit föremål för prövning i de skattemål som jag analyserar är svårt att veta. Civilrätten är i detta hänseende oklar och måste tolkas, vilket är en av de faktorer som gör det

[1349] Nial och Hemström, 2008, s. 150 och Dotevall, Samarbete i bolag - om personbolag, 2015, s. 58.
[1350] Se avsnitt 1.3.4 (faktor nr. 3).

problematiskt att behandla civilrättslig resultatfördelning som en yttre entitet att förhålla sig till vid beskattningen.

Förståelsen av det civilrättsliga vidgas om hänsyn tas till att en avtalad resultatfördelning även skulle kunna angripas i civilrätten med stöd av exempelvis AvtL:ens ogiltighetsregler eller KonkL:ens återvinningsregler. Huruvida så är fallet är också svårt att bedöma såvida inte någon sådan process har förts i allmän domstol. Det skulle kunna hävdas att så länge någon sådan talan inte har förts i allmän domstol är det inte civilrättsligt relevant huruvida en resultatfördelning kan angripas med stöd av dessa regler eller inte. Eftersom det inte har någon civilrättslig relevans har det inte heller någon relevans i skatterätten. Frågan är emellertid om inte också relevansen av det civilrättsliga resultatfördelningsavtalet i flera fall skulle kunna ifrågasättas utifrån en liknande argumentation. Om det på grund av bolagsmännens relation till varandra står klart att någon tvist aldrig kommer att uppstå kring resultatfördelningen, till exempel då bolagsmännen är en fysisk person och dennes helägda aktiebolag, så har det inte någon större civilrättslig betydelse hur parterna angett att resultatet ska fördelas. Det rör sig med andra ord inte om någon konfliktsituation som civilrätten behöver hantera. Frågan har enbart relevans i skatterätten och är i denna mening rent skatterättslig. Att under dessa förhållanden ändå behandla frågan som om den vore civilrättslig är en av de faktorer som producerar det civilrättsliga i en skatterättslig kontext.

3.4.4 Sammanfattning av civilrättens betydelse för frågan om vem som ska beskattas för en inkomst

När det gäller frågan om ett aktiebolag eller dess ägare ska beskattas för en viss förvärvsinkomst är det framförallt två faktorer (av de sju som jag presenterar i kapitel 1[1351]) som gör det problematiskt att i skatterätten behandla den civilrättsliga rätten till en inkomst som en yttre entitet att förhålla sig till. En sådan faktor består i huruvida det civilrättsliga ska uppfattas som en metod eller som ett utfall. Om det civilrättsliga uppfattas som en metod skulle det kunna argumenteras för att HFD:s praxis följer det civilrättsliga när hänsyn tas till sådant som ett uppdrags personliga karaktär, självständigheten gentemot en uppdragsgivare och ett syfte att

[1351] Se avsnitt 1.3.

kringgå tvingande lagstiftning för att avgöra den skatterättsliga frågan. Exempel står nämligen att finna i civilrätten på att liknande hänsyn tas även där i olika sammanhang. Det civilrättsliga skulle emellertid istället kunna ramas in som ett utfall avseende vilket subjekt som har rätt till en viss inkomst. Detta problematiseras emellertid av att frågan om vem som har bäst rätt till en inkomst inte avgörs på ett allmängiltigt sätt i civilrätten. Frågan avgörs i relation till olika konflikter mellan olika specifika subjekt. Detta är en annan faktor som gör det problematiskt att behandla den civilrättsliga rätten till en inkomst som en yttre entitet att förhålla sig till vid beskattningen, nämligen att denna fråga besvaras på ett kontextuellt sätt i civilrätten.

Såvitt gäller resultatfördelning i handels- och kommanditbolag är det två faktorer som gör sig gällande. En sådan faktor består i att civilrätten kan vara oklar med avseende på vad ett avtal om resultatfördelning består i och innebär. En annan faktor är att den obligationsrättsliga frågan om hur resultatet ska fördelas mellan två bolagsmän inte nödvändigtvis är civilrättsligt relevant. På grund av relationen mellan de två bolagsmännen kan det nämligen stå klart att det inte rör sig om någon konfliktsituation som civilrätten behöver hantera. Frågan är inte civilrättsligt relevant. Nämnda faktorer gör det problematiskt att behandla den civilrättsliga resultatfördelningen som en yttre entitet att förhålla sig till vid beskattningen.

3.5 Civilrätt och skattekringgåenden

3.5.1 Inledning

Genomsyn, helhetssyn, kopplade avtal, sammansatta transaktioner, skenavtal och verklig innebörd är alla benämningar på verktyg som i viss mån möjliggör för förvaltningsdomstolarna att ingripa mot försök till skattekringgåenden.[1352] Dessa verktyg brukar dock inte betraktas som specifika för att just motverka skattekringgåenden. I den skatterättsliga

[1352] Som påpekas ovan (se avsnitt 1.2.5) använder jag uttrycket ”skattekringgående” för att upplösa skillnaderna mellan skattefusk, skatteflykt och skatteplanering. Min avsikt är emellertid inte att jämställa all form av skatteplanering med skattekringgående, utan att komma ifrån nämnda gränsdragningar. Uttrycket ”skattekringgående” avser alltså att fånga upp förfaranden som skulle kunna hänföras till flera av dessa kategorier.

litteraturen påstås ofta att det förhållandet att den enskilde uppnått, eller haft till huvudsakligt syfte att uppnå, skattefördelar inte ska tillmätas betydelse.[1353] Bedömningen av rättshandlingars verkliga innebörd ska alltså göras oavsett om en kringgåendesituation är för handen eller inte.[1354] Enligt Lars Hjerner är det en truism att rättshandlingar ska bedömas efter sin verkliga innebörd.[1355] I linje med detta har Hultqvist retoriskt frågat sig om en rättshandling i något fall *inte* ska bedömas efter sin verkliga innebörd.[1356]

Vidare har det uttryckts på flera håll i den skatterättsliga litteraturen att HFD:s bedömningar i dessa fall ofta grundar sig på en *civilrättslig analys* av företagna rättshandlingar.[1357] Att bedömningen bygger på civilrätten i dessa fall har ansetts vara centralt ur legalitets- och förutsebarhets-synpunkt.[1358] Till följd av just legalitetsprincipen och förutsebarhetskravet har Hultqvist framhållit att en skatteföreskrift inte får tillämpas utanför sitt betydelseområde, även om syftet är att motverka skattekring-gående.[1359] Endast om det på civilrättslig väg kan konstateras att ett avtal är ett skenavtal,[1360] att en rättshandling är felaktigt rubricerad[1361] eller att flera avtal är att se som sammansatta[1362] har det ansetts möjligt att göra detsamma i skatterätten. Att denna tillämpning i skatterätten skulle vara förenlig med legalitetsprincipen anses följa av att det rör sig om en

[1353] Gäverth, SvSkT, 1996, s. 763, Möller, SvSkT, 1999, s. 121 f., Bergström, SN, 2004, s. 773, Hultqvist, SN, 2007, s. 698, Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 607. Det hävdas emellertid i Gäverth, SvSkT, 1996, s. 767 f. att när det *enda* syftet med en viss transaktion är att minska sin skatt bör det allmännas intresse av en effektiv beskattning väga tyngre än den enskildes intresse av förutsebarhet. Enligt Hultqvist hindrar inte legalitetsprincipen att det uppställs en regel om att civilrätten kan frångås vid bedömningen av transaktioner vars *enda* syfte är att undkomma skatt, men det krävs som sagt reglering (Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 507).
[1354] Påhlsson, SN, 2016, s. 109.
[1355] Hjerner, i Festskrift till Hans Thornstedt, 1983, s. 286
[1356] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 487.
[1357] Bergström, SN, 2003, s. 9, Hultqvist, SvSkT, 2005, s. 305, Rosander, 2007, s. 60 f., Burmeister, Verklig innebörd - En studie av inkomstskattepraxis, 2012, s. 42, Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 617.
[1358] Se bland annat Silfverberg, SN, 1999, s. 275 f., Hultqvist, SvSkT, 2005, s. 305 ff., Hultqvist, SN, 2007, s. 697, Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 604 f.
[1359] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 366.
[1360] Se exempelvis Hjerner, i Festskrift till Hans Thornstedt, 1983, s. 270 ff., Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 153 ff.
[1361] Se exempelvis Bergström, SN, 1999, s. 329 f., Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 607.
[1362] Se exempelvis Bergström, SN, 2003, s. 10, Rosander, 2007, s. 60 f.

kvalificering av rättsfakta och inte om att skatteföreskrifterna tillämpas utanför sitt betydelseområde.[1363]

På annat håll i skatterättsrättslitteraturen har emellertid talet om ”verklig innebörd” även ansetts ge uttryck för en möjlighet att frigöra sig från civilrätten. Exempelvis har Gäverth uttryckt att HFD ofta har lagt en ekonomisk innebörd, istället för en civilrättslig, till grund för sina avgöranden.[1364] Påhlsson betonar i en artikel från 2016 att rättshandlingar enbart är intellektuella konstruktioner utan objektiv existens utanför människors medvetande. De har därför ingen verklig innebörd. Det verkliga är det som ska insorteras under de rättsliga konstruktionerna. Civilrättsliga begrepp och institut utgör ett möjligt sätt att fånga in denna verklighet, men inte det enda möjliga sättet. Eftersom verkligheten kan vara föremål för olika tolkningar är det fullt möjligt att de skatterättsliga verklighetsbeskrivningarna kan komma att avvika från de civilrättsliga. Detta beror på att civil- och skatterätten har olika skyddsintressen.[1365]

Antalet rättsfall som i skatterättslitteraturen har hänförts till detta tema är väldigt omfångsrikt och jag har inte möjligt att behandla dem alla i detta sammanhang.[1366] I det följande anger jag därför bara exempel på rättsfall som i rättslitteraturen har påståtts vila på den civilrättsliga innebörden eller på en civilrättslig analys.[1367] Det ska noteras att HFD inte alltid själv använder benämningen ”verklig innebörd” i de rättsfall som enligt olika rättsvetare handlar om verklig innebörd.[1368] I än mindre utsträckning framhåller HFD att bedömningarna vilar på civilrättsliga analyser.[1369] Mitt urval av rättsfall baserar sig emellertid inte på vad HFD själv använt för

[1363] Se exempelvis Rosander, 2007, s. 62, Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 601 f. och 605, Påhlsson, SN, 2016, s. 109. Se också Burmeister, Verklig innebörd - En studie av inkomstskattepraxis, 2012, s. 42 om att fastställandet av den verkliga innebörden (det faktiskt inträffade) föregår tillämpningen av skatteregeln.
[1364] Gäverth, SvSkT, 1996, s. 738 ff.
[1365] Påhlsson, SN, 2016, s. 112 ff.
[1366] Se inte minst antalet rättsfall som analyseras i Burmeister, Verklig innebörd - En studie av inkomstskattepraxis, 2012.
[1367] Några avgöranden som exempelvis hade kunnat studeras är RÅ 2008 not 169, RÅ 2010 ref. 51 och HFD 2013 ref. 43.
[1368] Se exempelvis RÅ 1987 ref. 78 som behandlas i Burmeister, Verklig innebörd - En studie av inkomstskattepraxis, 2012, s. 84 f., RÅ 1993 ref. 86 som behandlas i Bergström, SN, 2003, s. 10, RÅ 1990 ref. 73 som behandlas i Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 160 fotnot 78.
[1369] Se för diskussionerna kring detta Möller, SN, 2003, s. 574 f., Bergström, SN, 2003, s. 646, Rosander, 2007, s. 61, Möller, SN, 2011, s. 533.

uttryck, utan på avgöranden som återkommande har anförts i skatterättslitteraturen såsom tydliga exempel på att HFD företagit civilrättsliga analyser. Närmare bestämt behandlar jag RÅ 2004 ref. 27, RÅ 1998 ref. 19, RÅ 1989 ref. 62 I-II och RÅ 1998 ref. 58 I-III (i denna ordning).

3.5.2 Består det civilrättsliga i en särskild kvalificering av rättshandlingar eller i en metod för att kvalificera rättshandlingar?

För att kunna ta ställning till hur dessa avgöranden förhåller sig till det civilrättsliga förutsätts att det står klart vad det innebär att förhålla sig till det civilrättsliga i detta sammanhang. Som jag visar i det följande framgår inte detta klart av de litteraturuttalanden där ovannämnda mål har analyserats och kommenterats.

En av de faktorer som producerar olika förståelser av det civilrättsliga i detta sammanhang är huruvida det civilrättsliga ska uppfattas som den kvalificering av en rättshandling som följer av innehållet i civilrättsliga rättskällor eller som en metod för att kvalificera rättshandlingar i civilrätten. För att i skatterätten följa en civilrättslig kvalificering krävs att de sakomständigheter som en förvaltningsdomstol har att ta ställning till kvalificeras under samma etiketter som i civilrätten. Endast om ett visst avtal utgör en försäljning i civilrätten får (och ska) det anses som en försäljning i skatterätten. Om det civilrättsliga istället antas bestå i en metod är det tillräckligt att exempelvis genomsyn förekommer i civilrätten för att genomsyn också ska kunna tillgripas i skatterätten, det vill säga utan krav på att den kvalificering som genomsynen i det enskilda fallet utfaller i blir densamma. Terminologin som används i skatterättslitteraturen ger inget klart besked kring vad som avses; medan ”genomsyn”, ”helhetssyn” och ”civilrättslig analys” ger intryck av en metod, ger uttrycken ”verklig innebörd” och ”civilrättslig innebörd” intryck av en kvalificering.

Synen på det civilrättsliga som en metod är emellertid svår att förena med idén om att legalitetsprincipens föreskriftskrav gör denna civilrätt prejudiciell för skatterätten.[1370] På flera håll i den inkomstskatterättsliga

[1370] Se avsnitt 2.4.14 om att enighet verkar råda i den skatterättsliga litteraturen om att föreskriftskravet motiverar skatterättens följsamhet gentemot det civilrättsliga. Däremot råder olika meningar om i vilken utsträckning motstående intressen borde vägas mot och i vissa fall prioriteras högre, med påföljd att avsteg görs från det civilrättsliga.

litteraturen har föreskriftskravet nämligen påstått medföra ett analogiförbud.[1371] Analogislut utgör däremot en metod som HD använder sig av.[1372] Om det är förenligt med legalitetsprincipen att i skatterätten företa civilrättsliga analyser och om det med ”civilrättslig analys” menas att samma metoder får användas som HD använder sig av borde det vara förenligt med legalitetsprincipen att företa analogislut i skatterätten. Detta framstår som en paradox; föreskriftskravet medför ett analogiförbud i skatterätten men motiverar på samma gång en koppling till civilrätten som, för det fall det civilrättsliga anses bestå i en metod, möjliggör analogislut i skatterätten.[1373] Förvisso skulle det kunna hävdas att just denna metod (analogislutet) inte får importeras till skatterätten, men däremot metoden att bedöma en rättshandling efter sin verkliga innebörd. Det är emellertid inte så enkelt att skilja dessa metoder åt. Om en domstol förklarar att en transaktion som rubricerats såsom ”gåva” egentligen utgör ränta vid tillämpningen av en viss regel skulle detta antingen kunna ses som en omtolkning av vad som hänt i verkligheten eller som en förklaring att med ”ränta” i förevarande regel avses även den typen av transaktion som det var fråga om i målet. Beroende på hur domstolens bedömning språkligt inramas kan den alltså hänföras till både faktum- och regelsidan. Att så är fallet framgår också i min analys av den skatterättsliga litteraturen ovan. Medan Hjerner framfört att talet om ”verklig innebörd” hör till regelsidan och utgör en analog rättstillämpning[1374] har exempelvis Simon-Almendal framfört att det hör till faktumsidan.[1375]

[1371] Att analogislut inte skulle vara förenliga med föreskriftskravet följer av att analogislut per definition innebär att föreskrifter tillämpas utanför sina betydelseområden Se exempelvis Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 368, Påhlsson, Konstitutionell skatterätt, 2018, s. 94 ff. Delade meningar råder dock kring om analogislut till den skattskyldiges nackdel är tillåtna. Det har även hävdats att analogislut är ofrånkomliga och att det finns ett behov av dem oaktat legalitetsprincipens föreskriftskrav. Se Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman, 2019, s. 641 f. Se även Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer - Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, 1995, s. 135 f. om ”legalitetsprincipens andra sida”.

[1372] Se exempelvis NJA 1997 s. 418.

[1373] Notera att det jag syftar på inte är huruvida specifika analogislut som HD har företagit kan accepteras vid tillämpningen av motsvarande begrepp i skatterätten, utan huruvida redan det förhållandet att HD kan företa analogislut innebär att analogislut borde kunna företas i skatterätten.

[1374] Hjerner, i Festskrift till Hans Thornstedt, 1983 s. 284 ff.

[1375] Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 156 och Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 606. Se avsnitt 2.4.11.

Ett annat problem visar sig också i förhållande till teorin om civilrättens prejudiciella ställning för det fall att det civilrättsliga anses bestå i en metod. Nedan visar jag att i den mån det är möjligt att utkristallisera vad denna metod skulle gå ut på i civilrätten så verkar det röra sig om att kvalificera ett visst händelseförlopp utifrån det eller de ändamål som ligger till grund för den regel som aktualiserat kvalificeringsfrågan. För att följa denna metod i en skatterättslig kontext kan frågas om inte kvalificeringen av ett visst händelseförlopp då borde ankomma på de ändamål som ligger till grund för de skatteregler som aktualiserat kvalificeringsfrågan. Detta skulle emellertid innebära att det inte rör sig om någon självständig och prejudiciell civilrättslig kvalificering.

För att HFD:s praxis i mål om verklig innebörd ska anses vila på civilrätten borde därför det civilrättsliga inte anses bestå i en metod, utan i de etiketter som specifika händelseförlopp kvalificeras under. I relation till de skattemål som jag analyserar nedan visar jag emellertid att det inte är så enkelt att avgöra hur de inträffade händelseförloppen kvalificeras i civilrätten. Detta beror på följande faktorer (av de som jag presenterar i kapitel 1[1376]):

- att det civilrättsliga antingen kan förstås som en metod eller som ett innehåll i vissa rättskällor,[1377]
- att det i många fall är oklart hur de inträffade händelseförloppen kvalificeras i civilrätten,[1378]
- att kvalificeringsfrågan kan vara civilrättslig irrelevant[1379] och
- att kvalificeringen i många fall görs på olika sätt i civilrätten beroende på kontexten[1380]

Dessa faktorer har förmåga att producera olika förståelser av det civilrättsliga och får till konsekvens att diametralt olika kvalificeringar av inträffade händelseförlopp kan sägas vila på civilrätten. Oavsett hur

[1376] Se avsnitt 1.3.
[1377] Faktor nr. 7: Civilrätten som metod eller utfall (avsnitt 1.3.8).
[1378] Faktor nr. 2: Civilrättens innehåll kan vara oklart (avsnitt 1.3.3).
[1379] Faktor nr. 3: Civilrättsligt irrelevanta frågor (avsnitt 1.3.4).
[1380] Faktor nr. 4: Begrepps och rättigheters kontextuella innebörd i civilrätten (avsnitt 1.3.5).

kvalificeringen utfaller i skatterätten kan den alltså sägas vara civilrättslig. Detta visar jag i det följande.

3.5.3 De skatterättsliga frågeställningarna

3.5.3.1 RÅ 2004 ref. 27 (Avverkningsmålet)

Ett avgörande där HFD själv använder uttrycket ”verklig innebörd” är RÅ 2004 ref. 27. I domen beskrivs omständigheterna på följande sätt. En fysisk person hade upplåtit två avverkningsrätter till olika bolag (AB A och AB B) som kontrollerades av den fysiske personens make. Priset för den första avverkningsrätten uppgick till 700 000 kr, varav 150 000 kr skulle erläggas år 1994 och 550 000 kr år 1996. Priset för den andra avverkningsrätten uppgick till 90 000 kr. Dagen efter upplåtelsen av den första avverkningsrätten upplät AB A denna avverkningsrätt vidare till AB C för 1 000 000 kr. Dagen efter den andra upplåtelsen upplät AB B även denna avverkningsrätt vidare till AB C för 106 000 kr.

Enligt en regel i dåvarande KL behövde den som under loppet av flera år upplåter en avverkningsrätt inte ta upp högre belopp till beskattning för ett visst år än vad som inflyter till denne under det året.[1381] Till den fysiske personen hade endast 80 000 kr inbetalats sedan upplåtelseavtalet ingicks år 1994 fram till och med utgången av år 1996. Sålunda hade denne inte beskattats för mer än 80 000 kr. Makens bolag, som erhållit betalning från AB C, påfördes inte någon skatt alls eftersom dessa bolag hade förluster som kunde kvittas mot vinsten.

SKV hade i första hand gjort gällande att den fysiske personen skulle beskattas för de belopp som AB C inbetalat till makens bolag.[1382] Med stöd av genomsyn skulle nämligen den fysiske personen anses ha upplåtit avverkningsrätten direkt till AB C och inte till makens bolag. SKV gjorde

[1381] HFD ställde sig tveksam till att denna regel var tillämplig i förhållande till upplåtelsen till AB B, men tog avstånd från denna fråga eftersom underinstanserna utgått ifrån att så var fallet och den enskilde, på grund av detta, inte haft anledning att föra in ytterligare utredning i målet.

[1382] Ursprungligen hävdade SKV att den fysiske personen både skulle uttagsbeskattas för att ha upplåtit avverkningsrätten för billigt till AB B och samtidigt beskattas för upplåtelsen till AB C enligt principen om genomsyn. I HFD ändrade SKV sig emellertid och hävdade att den fysiske personen i första hand skulle beskattas enligt principen om genomsyn och i andra hand uttagsbeskattas.

i andra hand gällande att den fysiske personen skulle uttagsbeskattas för att ha upplåtit avverkningsrätten till pris under marknadsvärde till makens bolag. SKV hävdade också att vederlaget för upplåtelsen skulle anses uppgå till vad den fysiske personen erhållit (80 000 kr) och inte till de belopp som hade avtalats (700 000 kr respektive 90 000 kr).

HFD anförde inledningsvis att beskattningen allmänt ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd. Därefter redogjorde HFD för de skäl som hade anförts till stöd för att den fysiske personen skulle anses ha upplåtit avverkningsrätterna direkt till AB C. Till att börja med hade anförts att syftet med upplåtelserna till makens bolag var att undvika omedelbara beskattningskonsekvenser och att tillföra obeskattade medel till detta bolag. Vidare framförde HFD att makens bolag inte hade betalat den fysiske personen i enlighet med avtalet och att deras mellanhavanden inte hade vilat på affärsmässig grund. Enligt HFD hänförde sig detta emellertid till motiven för att upplåtelserna skedde på det sätt som kom till uttryck i avtalen och dess skattemässiga konsekvenser. HFD framhöll att detta var något som hade kunnat få betydelse vid en prövning av skatteflyktslagen, men inte vid en prövning av rättshandlingarnas egentliga innebörd.[1383] Dessutom påpekade HFD att det inte heller hade gjorts gällande eller framgått av utredningen att några rättigheter och förpliktelser uppkommit mellan den fysiske personen och AB C.

När det gällde frågan om hur vederlaget skulle beräknas inom ramen för uttagsbeskattningen uttalade HFD att utredningen i målet inte gav stöd för att den fysiske personen avstått från den avtalade ersättningen. Uttagsbeskattningen skulle därför enbart grundas på skillnaden mellan 1 000 000 kr och 700 000 kr vad gällde den första avverkningsrätten, samt på skillnaden mellan 106 000 kr och 90 000 kr vad gällde den andra.

Enligt Hultqvist ger detta mål uttryck för att det är rättshandlingarnas civilrättsliga innebörd som ska ligga till grund för beskattningen. Detta stödjer han framförallt på HFD:s uttalande om att det saknar betydelse för bedömningen av verklig innebörd att motiven med ett visst upplägg är att minska sin skatt.[1384] Hultqvist talar i termer av hur avgörandet förhåller

[1383] Det kan noteras att den tidigare gällande skatteflyktslagen hade upphävts och att den nu gällande skatteflyktslagen inte hade trätt i kraft för det aktuella beskattningsåret, se övergångsbestämmelserna till lag (1995:575) mot skatteflykt.
[1384] Hultqvist, SvSkT, 2005, s. 305. Jfr Bergström, SN, 2004, s. 773 och Tjernberg, SN, 2005, s. 325.

sig till civilrätten, men gör inte någon egen undersökning av civilrätten. Hans analys bygger enbart på HFD:s egna skrivningar. Han framställer alltså sina uttalanden som en analys av hur avgörandet förhåller sig till civilrätten, men uttalar sig egentligen bara om hur HFD själv kan tänkas ha *avsett att* förhålla sig till civilrätten.

Enligt Bergström bekräftar målet att HFD inte anser sig bunden av den beteckning som parterna själva tillskrivit sin rättshandling, om det nu är så att den verkliga innebörden avviker från den uppgivna. Samtidigt bekräftar domen enligt honom att det vid en prövning av den verkliga innebörden saknar betydelse om förfarandet medför skattefördelar.[1385]

Burmeister anför att en civilrättslig analys och rättslig kvalificering låg till grund för den verkliga innebörden i detta mål. Han drar denna slutsats efter att i likhet med Hultqvist ha återgett HFD:s uttalanden om att motiven för rättshandlingarna och dess skattemässiga konsekvenser saknar betydelse för bedömningen av verklig innebörd. Dessutom underbygger Burmeister denna slutsats genom att hänvisa till HFD:s uttalande om att det inte uppkommit några rättigheter och skyldigheter mellan den fysiske personen och AB C.[1386] Det kan framstå som att detta uttalande från Burmeister tar sikte på hur avgörandet förhåller sig till civilrätten. Någon egen prövning av om några rättigheter och skyldigheter uppkommit mellan den fysiska personen och AB C gör han dock inte, utan på sin höjd uttalar han sig bara om vad HFD kan tänkas ha avsett med uttalandet att några rättigheter och skyldigheter inte uppkommit mellan den fysiske personen och AB C.

Till skillnad från Hultqvist, Bergström och Burmeister anser Gäverth och Möller att målet lämnar utrymme för en skatterättslig genomsynsprincip. Till stöd för detta har de hänvisat till HFD:s uttalande i domen om att rättshandlingars verkliga innebörd ska ligga till grund för beskattningen. Enligt Gäverth och Möller innebär detta att HFD principiellt sett hållit fast vid att genomsyn *skulle kunna* ske, även om inte genomsyn skedde i just detta fall.[1387] Vidare stödjer Gäverth och Möller sin slutsats om skatterättslig genomsyn på HFD:s uttalande om att några rättigheter och skyldigheter inte uppstått mellan den fysiske personen och

[1385] Bergström, SN, 2004, s. 773.
[1386] Burmeister, Verklig innebörd - En studie av inkomstskattepraxis, 2012, s. 126.
[1387] Gäverth och Möller, SN, 2007, s. 661.

AB C. Enligt Gäverth och Möller lämnade HFD nämligen öppet för att bedömningen hade kunnat utfalla på ett annat sätt om det hade funnits någon form av reglering mellan den fysiske personen och AB C, även om inte själva upplåtelseavtalet hade gällt mellan dessa parter.[1388] Som framgår av föregående stycke tog Burmeister istället detta uttalande till intäkt för att det inte fanns utrymme för skatterättslig genomsyn.

Någon undersökning av civilrätten företar inte Gäverth och Möller, utan de bygger enbart sin analys på HFD:s egna skrivningar. Liksom Hultqvist och Burmeister framstår det alltså som att Möller och Gäverth uttalar sig om hur avgörandet förhåller sig till civilrätten, trots att de egentligen bara uttalar sig om hur HFD kan tänkas ha avsett att förhålla sig till civilrätten. Deras slutsats avseende avgörande bryter däremot tvärt mot Hultqvists och Burmeisters slutsatser.

Sammanfattningsvis använder HFD själv uttrycket ”verklig innebörd” i RÅ 2004 ref. 27. I målet hade en fysisk person upplåtit två avverkningsrätter till två aktiebolag som kontrollerades av den fysiske personens make. Dagen efter respektive upplåtelse hade bolaget upplåtit avverkningsrätterna vidare för klart högre belopp. Till den ursprunglige upplåtaren hade bolaget endast betalat en begränsad delsumma av den utlovade ersättningen. Att så var fallet hänförde sig enligt HFD till motiven för att upplåtelserna skedde på det sätt som kom till uttryck i avtalen och deras skattemässiga konsekvenser. Enligt HFD var detta något som kan få betydelse vid en prövning enligt skatteflyktslagen, men inte vid en prövning av rättshandlingarnas egentliga innebörd. Vidare framhöll HFD att utredningen inte gav stöd för att den fysiske personen avstått från den avtalade ersättningen och att vederlaget enligt uttagsbeskattningsreglerna skulle bestämmas till den avtalade ersättningen.

3.5.3.2 RÅ 1998 ref. 19 (Omstruktureringsmålet)

RÅ 1998 ref. 19 byggde på ett överklagat förhandsbesked enligt vilket Y AB skulle lämna utdelning till en av bolagets två delägare, X AB. Det som skulle delas ut var Y AB:s andelar i dotterbolaget Z AB. Därefter skulle det beslutas om indragning av X AB:s aktier i Y AB, utan att någon

[1388] A.a., s. 661.

ersättning skulle utgå. Det sammantagna utfallet skulle alltså bli att X AB skulle inneha andelar i Z AB istället för i Y AB.

HFD framhöll i sina domskäl att ”beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts”, samt att detta inte bara gäller enstaka rättshandlingar utan flera rättshandlingar som bedöms gemensamt. Enligt HFD hindrar inte det förhållandet att det finns organisatoriska skäl bakom en dylik omstrukturering att den skatterättsliga bedömningen görs utifrån en helhetssyn. Vidare ansåg HFD att de planerade åtgärderna framstod som säregna ur bolagsrättslig synpunkt om de skulle betraktas var och en för sig. Detta gällde dels det förhållandet att utdelning bara skulle lämnas till en av aktieägarna, dels det förhållandet att indragning bara skulle ske av dennes aktier. Enligt HFD hade hela transaktionskedjan utgjort en sammanhängande plan. Åtgärderna framstod som rimliga endast om de betraktades gemensamt. Indragningen skulle därför ses som en skattepliktig avyttring av X AB:s aktier i Y AB, mot ett vederlag som motsvarade de erhållna aktierna i Z AB.

Bergström har i en kommentar till rättsfallet uttryckt att parternas beteckningar på avtal inte binder domstolarna. En domstol kan komma fram till att rättshandlingens innebörd är en annan än vad parterna kommit överens om. Därefter anför han att det är ”ett naturligt sätt att bedöma rättshandlingar efter deras verklig innebörd såväl i civilrätt som i skatterätt.” Enligt Bergström är det dessutom sällsynt att HFD ”uppfattar civilrättsliga termer och rättshandlingar på ett principiellt annorlunda sätt än vad Högsta Domstolen skulle ha gjort”.[1389] Det framgår inte uttryckligen av Bergströms kommentar vad som bekräftar att en bedömning är civilrättslig, men den sista meningen antyder att så åtminstone är fallet när avtal och rättshandlingar kvalificeras på samma sätt som HD skulle ha kvalificerat dem. Det ger uttryck för en syn på civilrätt såsom utfallet av HD:s prövning av hur ett avtal eller en rättshandling ska kvalificeras. Något närmare stöd för hur HD uppfattar eller skulle ha uppfattat rättshandlingarna i Omstruktureringsmålet presenterar dock inte Bergström.

Simon-Almendal anför Omstruktureringsmålet som ett exempel där HFD fastställt den verkliga innebörden genom en ”civilrättslig analys av

[1389] Bergström, SN, 1999, s. 329.

avtalsvillkor m.m." Kommentaren görs i en fotnot och hon utvecklar inte detta närmare.[1390]

Enligt Hultqvist visar Omstruktureringsmålet att det finns visst utrymme att betrakta flera rättshandlingar som en helhet när de är så civilrättsligt säregna att de framstår som rimliga endast om de betraktas tillsammans. Detta är emellertid begränsat till sådana mycket speciella situationer som närmast liknar det som inom civilrätten benämns kopplade avtal. Vidare uttrycker han att form är detsamma som substans i den juridiska världen, men att det ibland finns utrymme att omkvalificera rättshandlingar på civilrättslig grund.[1391] Hultqvist visar dock inte att just rättshandlingarna i Omstruktureringsmålet var att se som en helhet i civilrätten. Det är svårt att se vad som enligt hans mening bekräftar att utfallet i just Omstruktureringsmålet vilar på civilrätten. Hans uttalande ger endast uttryck för att omkvalificering är en metod i civilrätten och att denna metod därför också kan tillgripas i skatterätten.

Burmeister kategoriserar Omstruktureringsmålet såsom ett avgörande där den civilrättsliga klassificeringen varit avgörande. Till stöd för detta framför han följande. Enligt HFD hindrar inte det faktum att det finns organisatoriska skäl bakom förfarandet att de skattemässiga konsekvenserna bedöms utifrån en helhetssyn. Enligt honom innebär detta att bedömningen av verklig innebörd ska göras oberoende av parternas eventuella skattesyften. Därefter uttalar han att HFD konstaterat att åtgärderna ingått i en sammanhängande plan och att parternas syfte varit att X AB skulle förvärva andelarna i Z AB mot ett vederlag i form av aktier i Y AB. Partsavsikten har alltså varit avgörande för fastställandet av rättshandlingarnas verkliga innebörd.[1392] Enligt Burmeister verkar det vara detta som gör bedömningen civilrättslig.[1393]

Enligt Gäverth bekräftar målet att HFD har tillämpat genomsyn. Med detta förstås enligt honom att en prövning av de ekonomiska verkningarna ledde till att den juridiska formen frångicks.[1394] Den ekonomiska inne-

[1390] Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 160 fotnot 78
[1391] Hultqvist, SvSkT, 2009, s. 111.
[1392] Burmeister, Verklig innebörd - En studie av inkomstskattepraxis, 2012, s. 116.
[1393] A.a., s. 288.
[1394] Gäverth, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor - en skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationell skatteplanering med under- respektive överkapitaliserade bolag, 1999, s. 25.

börden är alltså något annat än den juridiska. Vad som bekräftar att HFD:s avgörande i Omstruktureringsmålet enligt Gäverths mening bygger på en ekonomisk bedömning framgår inte klart. I anslutning till sin analys återger han en passage ur domen där HFD uttryckte att åtgärderna skulle vidtas på ett sätt som var förenligt med bolagsrätten, men att de ur bolagsrättslig synpunkt ändå framstod som säregna var och en för sig och på grund av detta borde betraktas tillsammans.[1395] Möjligen är det HFD:s uttalande om att åtgärderna var förenliga med bolagsrätten som föranledde Gäverth att dra slutsatsen att HFD menat sig företa en ekonomisk genomsyn. Även i detta fall rör det sig om en bedömning av vad HFD kan tänkas ha avsett, baserat på utformningen av HFD:s domskäl. Gäverth har inte ställt utfallet eller tillvägagångssättet i domen mot civilrättsliga rättskällor.

RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 1998 ref. 19 ger tillsammans uttryck för att den verkliga innebörden enligt HFD är något som ska identifieras utan hänsyn till skatteundvikande motiv och utan hänsyn till organisatoriska motiv bakom ett visst agerande. Detta kan ge intryck av att parternas motiv inte har någon relevans över huvud taget för bedömningen av verklig innebörd. Av ovannämnda forskare har Bergström och Burmeister försökt förklara de olika utfallen i Avverknings- och Omstruktureringsmålen.

Bergström har framfört att den skattskyldige i RÅ 2004 ref. 27 verkligen avsåg att upplåta avverkningsrätterna till makens bolag, som därefter kunde upplåta dem till AB C, medan avsikten i RÅ 1998 ref. 19 var att genom säregna transaktioner avyttra aktier i ett bolag i utbyte mot aktier i ett annat bolag.[1396] Enligt Bergström är det alltså partsavsikten som skiljde sig åt. Frågan är dock hur han kan veta att just detta var parternas avsikter i de olika målen. I tiden före HFD:s avkunnande av dessa domar var det inte alls någon självklarhet att parternas avsikter skulle tecknas på just detta sätt. Bergströms förklaring ger inte heller någon större ledning för hur framtida avgöranden kan komma att utfalla. I princip skulle vilket utfall som helst kunna förklaras på detta sätt. Hade exempelvis HFD kommit fram till att utdelningen och indragningen inte skulle ses som någon avyttring i RÅ 1998 ref. 19 hade det kunnat uttryckas att parterna

[1395] A.a., s. 25.
[1396] Bergström, SN, 2004, s. 773.

verklig avsåg att göra en utdelning och indragning och inte att åstadkomma någon avyttring.

Som framgår av Burmeisters analys av domen ovan verkar han utgå ifrån att HFD:s uttalande kring organisatoriska skäl inte avsåg något annat än skatteundvikande skäl. Vidare har han försökt förklara de olika utfallen på liknande sätt som Bergström. Enligt Burmeister var den riktade utdelningen betingad av indragningen i RÅ 1998 ref. 19, medan den första upplåtelsen av avverkningsrätten i RÅ 2004 ref. 27 inte var villkorad av att den senare upplåtelsen skulle ske.[1397]

Sammanfattningsvis ansåg HFD i RÅ 1998 ref. 19 att en utdelning och indragning skulle anses som en skattepliktig avyttring. I målet skulle ett aktiebolag, Y AB, lämna utdelning till en av sina delägare, X AB. Det som skulle delas ut var Y AB:s andelar i dotterbolaget Z AB. Därefter skulle indragning ske av X AB:s aktier i Y AB. Sammantaget skulle X AB komma att inneha andelar i Z AB istället för i Y AB. Enligt HFD framstod dessa åtgärder som rimliga endast om de betraktades gemensamt. Indragningen och utdelningen skulle därför ses som en avyttring av X AB:s aktier i Y AB mot ett vederlag som svarade mot aktierna i Z AB.

3.5.3.3 RÅ 1989 ref. 62 I-II (Fastighetsleasingmålet)

Liksom Omstruktureringsmålet byggde RÅ 1989 ref. 62 I-II på ett överklagat förhandsbesked. Det som skiljer mål I och II åt är att det första målet handlade om en fastighet och det senare målet om en byggnad på annans mark. I det första målet beskrivs omständigheterna på följande sätt. Ett finansbolag skulle erbjuda fastighetsägare att överlåta sina fastigheter till finansbolaget, varefter finansbolaget i sin tur skulle hyra ut fastigheten till de ursprungliga ägarna. De ursprungliga ägarna skulle också erhålla en optionsrätt som innebar att de, efter ett antal år, skulle få återköpa fastigheten till ett förutbestämt pris. Återköpspriset och hyran sattes i relation till varandra utifrån en på förhand tänkt avkastning för finansbolaget. Som en ytterligare förutsättning för förhandsbeskedet framhölls det att fastigheterna skulle förvärvas genom giltiga avtal.

[1397] Burmeister, Verklig innebörd - En studie av inkomstskattepraxis, 2012, s. 213 f. jämfört med s. 216.

Finansbolaget hade anfört att motiven för en fastighetsägare att nyttja detta upplägg består i att denne frigör kapital, kan ”förbättra” balansräkningens utseende, samt kan återköpa fastigheten om och när denne vill (och därmed tillgodogöra sig eventuell värdestegring). Frågan som nu hade ställts bestod i huruvida finansbolagets fastigheter skulle ses som omsättningstillgångar i finansbolagets rörelse. En annan fråga var till vilket inkomstslag de löpande intäkterna skulle hänföras.

HFD anförde i sina domskäl att dessa frågor ankom på om finansbolaget skulle anses som ägare till fastigheterna eller inte. Vidare framförde HFD att ett överlåtelseavtal som upprättas i föreskriven form bör kunna godtas ”som ledande till att äganderätten till fastigheten överförs till bolaget, försåvitt det inte föreligger omständigheter som klart visar att den reella och av parterna åsyftade innebörden i den totala transaktionen (överlåtelse-hyra-option) är en annan.” Vid denna bedömning anförde HFD, med hänvisning till förutsebarhetsskäl, att stor restriktivitet ska iakttas. Därefter presenterade HFD ett antal omständigheter som talade för att den reella innebörden inte var någon överföring av äganderätten, utan ett ställande av säkerhet för ett lån:

- Förvärvaren var ett finansbolag, vars uppgift var att bedriva finansieringsverksamhet
- I ansökningen hade uppgetts att transaktionen utgjorde en ny finansieringsform och att bolagets verksamhet inte i första hand syftade till att äga och förvalta fastigheter
- Att fastighetsöverlåtelsen, samt återförsäljningen inte skedde till marknadspris. I ansökningen om förhandsbesked angavs att överlåtelsepriset i normalfall torde sättas så att säljaren undviker skattekonsekvenser. Återköpspriset torde enligt HFD motsvara överlåtelsepriset, minskat med de avskrivningar som görs under finansbolagets innehavstid
- Att transaktionen till sin innebörd på flera sätt klart avvek från normala köp, inte minst på så sätt att det från början ingått i avtalet att finansbolaget skulle sälja tillbaka fastigheten till den ursprunglige innehavaren. HFD framhöll också att även om optionen inte var civilrättsligt bindande med hänsyn till formkraven för fastighetsförvärv utgjorde den en väsentlig del av

transaktionen. Enligt HFD måste bedömningen därför utgå ifrån att parterna skulle agera i enlighet med den

Enligt HFD var dessa skäl emellertid inte av tillräcklig styrka för att ge avtalen en annan innebörd. Till stöd för att den reella innebörden överensstämde med formen anförde HFD:

- Parterna hade verkligen önskat uppnå andra effekter än de som uppstår vid pantsättning enligt 6 kap JB. HFD framhöll dock inte vilka dessa effekter var
- En förutsättning mellan parterna var att äganderätten skulle ligga hos finansbolaget under avtalstiden. HFD specificerade dock inte vad detta närmare bestämt innebar
- Liknande transaktioner förekommer i stor utsträckning och utan att den civilrättsliga innebörden på allvar ifrågasätts

Sammantaget ansåg HFD att avtalen därför innefattade ”en överföring av äganderätten till fastigheten till bolaget”. Enligt HFD skulle denna bedömning av det civilrättsliga förhållandet också ligga till grund för beskattningen. Däremot ansåg inte HFD att fastigheten eller byggnaden skulle utgöra omsättningstillgångar i finansbolagets rörelse, utan anläggningstillgångar. Två justitieråd var skiljaktiga och menade att transaktionen skulle betraktas som en säkerhetsöverlåtelse och att det därför saknades anledning att gå in på frågan om fastigheterna utgjorde omsättnings- eller anläggningstillgångar i finansbolagets rörelse.

I målet uttryckte HFD explicit att en bedömning av det civilrättsliga förhållandet låg till grund för beskattningen. Det kan frågas om en *bedömning av* det civilrättsliga förhållandet är detsamma som en *civilrättslig bedömning*. Grosskopf har framhållit att det i RÅ 1989 ref. 62 I ter sig riktigt att konstatera att transaktionen civilrättsligt innebar en överlåtelse respektive återuthyrning. Han framhåller att det förvisso är svårare att avgöra om HFD:s bedömning i mål II vilar på civilrätten eftersom en byggnad på ofri grund utgör lös egendom, varför optionsklausulen då skulle vara giltig. Enligt hans mening skulle dock även en allmän domstol kunna komma fram till att partsavsikten överensstämt med upprättade handlingar. Bedömningen vilar därför på en civilrättslig analys.[1398] Det

[1398] Grosskopf, Finns det en särskild skatterättslig civilrätt?, i Festskrift till Kurt Grönfors, 1991, s. 216.

”civilrättsliga” antas i detta fall bestå vad en allmän domstol skulle komma fram till. Något stöd för att detta är vad en allmän domstol skulle ha kommit fram till presenterar han dock inte.

Enligt Hultqvist ankommer det på en prejudiciell civilrättslig analys att avgöra huruvida avtalet är att se såsom ett hyresavtal eller avbetalningsköp.[1399] HFD:s uttalande i Fastighetsleasingmålet om att stor restriktivitet ska iakttas innan en rättshandling omkvalificeras överensstämmer enligt Hultqvist med gängse krav i civilrätten.[1400] Det framgår dock inte vad som skulle bekräfta att så är fallet. Inte heller visar Hultqvist att just de avtal som var föremål för prövning i Fastighetsleasingmålet skulle kvalificeras såsom ett överlåtelseavtal och ett hyresavtal med optionsrätt i civilrätten.

Även Gäverth har uttryckt att HFD vidtog en civilrättslig analys som utmynnade i att det inte fanns stöd att tillskriva avtalen en annan innebörd än vad deras beteckningar utvisade. Förvisso framhöll han att HFD:s civilrättsliga analys på goda grunder kunde diskuteras, men att det ändå var en bedömning av det civilrättsliga förhållandet som låg till grund för beskattningen.[1401] Trots att den civilrättsliga analysen enligt Gäverth verkar ha kunnat ifrågasättas framhöll han alltså att HFD företog en civilrättslig analys. Det framgår inte klart av Gäverths artikel vad som gjorde bedömningen civilrättslig. Det skulle kunna röra sig om HFD:s tillvägagångssätt. Emellertid är det också möjligt att Gäverths uttalande inte alls tar sikte på hur avgörandet förhåller sig till civilrätten, utan på hur HFD kunde tänkas *ha avsett* att förhålla sig till civilrätten. Detta skulle ligga i linje med Gäverths kommentarer av ovannämnda skattemål.

Burmeister har uttryckt att HFD tog fasta på parternas avsikt, vilket enligt HFD var att äganderätten skulle övergå. Enligt Burmeister utgör målet ett tydligt exempel på att HFD företagit en civilrättslig tolkning och rättslig kvalificering.[1402] Återigen verkar det alltså vara fastställandet av partsavsikten som enligt Burmeisters mening bekräftar att HFD företog en civilrättslig analys.

Nerep har däremot uttryckt att den bedömning som HFD gjorde inte var civilrättslig, utan skatterättslig. Till stöd för detta har han anfört att

[1399] Hultqvist, SN, 1999, s. 398 f.
[1400] A.a., s. 401.
[1401] Gäverth, SvSkT, 1996, s. 745 f.
[1402] Burmeister, Verklig innebörd - En studie av inkomstskattepraxis, 2012, s. 122 ff.

HFD uttryckligen påstod sig *utgå* från att transaktionen var civilrättsligt giltig (vilket var en förutsättning för förhandsbeskedet).[1403] Denna analys från Nerep tar sikte på vad HFD själv påstod sig göra. Nerep företar också en egen bedömning av den civilrättsliga giltigheten av vart och ett av de enskilda avtal som ingår i en typisk *sale and lease back*-transaktion. Han når då slutsatsen att köparen både i obligations- och sakrättsligt hänseende blivit ägare till fastigheten och att detta även borde avspegla sig i den skatterättsliga bedömningen.[1404] Huruvida de civilrättsliga rättskällorna innebär att avtalen ska kvalificeras såsom ett ställande av en säkerhet eller såsom en överlåtelse och återuthyrning fäster han mindre vikt vid.

Sammanfattningsvis hade ett finansbolag ansökt om förhandsbesked i RÅ 1989 ref. 62, enligt vilket finansbolaget skulle erbjuda fastighetsägare att sälja fina fastigheter till finansbolaget. Därefter skulle finansbolaget hyra ut fastigheterna till de tidigare fastighetsägarna. Dessutom skulle de tidigare fastighetsägarna ha en optionsrätt som gav dem rätt att efter ett antal år återköpa fastigheterna till ett förutbestämt pris. En fråga som HFD ställdes inför var huruvida fastigheterna skulle anses som omsättningstillgångar i finansbolagets rörelse. Avgörande för detta var enligt HFD huruvida finansbolaget blivit ägare till fastigheterna eller inte. Enligt HFD bör överlåtelseavtalet kunna godtas såsom ledande till att äganderätten överförs på finansbolaget, såvida det inte av omständigheterna framgår att innebörden är en annan. HFD pekade på flera omständigheter som talade för att den reella innebörden var ett ställande av en säkerhet för ett lån och inte en överföring av äganderätt. En sådan omständighet var att fastighetsförsäljningen, samt återförsäljningen inte skulle ske till marknadspris. En annan sådan omständighet var att transaktionen på flera sätt avvek från normala köp, inte minst på så sätt att det från början ingått i upplägget att fastigheten skulle återgå till den ursprunglige innehavaren. Enligt HFD var omständigheterna emellertid inte av tillräcklig styrka för att ge avtalen en annan innebörd. Fastigheterna skulle dock inte ses som omsättningstillgångar, utan som anläggningstillgångar i finansbolagets rörelse.

[1403] Nerep, SvSkT, 1989, s. 361.
[1404] A.a., s. 307 ff. och s. 365.

3.5.3.4 RÅ 1998 ref. 58 I-III (Flygplansleasingmålet med flera)

Till skillnad från RÅ 1989 ref. 62 underkände HFD i RÅ 1998 ref. 58 I-III flera leasingupplägg. I RÅ 1998 ref. 58 I beskrivs omständigheterna på följande sätt. Ett bolag (Gelderse) hade träffat ett avtal om rätten att köpa ett flygplan. Gelderse hade, med säljarens godkännande, vidaresålt denna rätt att köpa planet till ett kommanditbolag (Mega). I sin tur hade Mega hyrt ut planet till ett bolag som var närstående till Gelderse. Därutöver förekom ett avtal som angav olika alternativ för vad som skulle hända vid avtalets upphörande. Bland annat framgick att leasetagaren skulle betala ett visst angivet slutbelopp till Mega. Frågan i målet var huruvida Mega var berättigad till värdeminskningsavdrag på flygplanen.

Någon uttrycklig regel kring finansiell leasing fanns inte i IL vid denna tidpunkt.[1405] I sina domskäl framhöll HFD inledningsvis följande. Avtalstolkning går ut på att bedöma partsavsikten och avtalets egentliga innebörd. Vid denna bedömning saknar det betydelse att parterna avsett att uppnå ett visst skattemässigt resultat. Istället får en analys göras av de ekonomiska och andra effekter som leasingavtalet och anknytande avtal för med sig.

Därefter redogjorde HFD för olika delar av de ingångna avtalen. Enligt överlåtelseavtalet mellan Gelderse och Mega hade Gelderse rätt att i eget namn utöva alla de rättigheter som tillkom köparen av flygplanet enligt avtalet med flygplanssäljaren. Gelderse var också skyldigt att svara gentemot flygplanssäljaren för köparens alla skyldigheter som om avtalet med Mega aldrig hade ingåtts. På grund av detta framförde HFD att Mega inte framstod som ägare av flygplanet.

Vidare stod leasetagaren risken för att planet skulle förloras, stjälas, skadas eller förstöras, samt bar kostnaderna för reparationer och underhåll. Samtidigt drog denne fördel av garantier och utfästelser från flyg-

[1405] Från och med den 1 januari 2019 finns det i 24a:4 IL en definition av ”finansiellt leasingavtal”, med vilket förstås ett hyresavtal avseende vissa typer av inventarier där de ekonomiska riskerna och fördelarna avseende tillgången ifråga så gott som uteslutande vilar på leasetagaren. Definitionen har emellertid endast betydelse för att beräkna hur stor del av leasingavgifterna som ska anses utgöra ränta vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna. Finansdepartementet hade även föreslagit en regel om att rätten till värdeminskningsavdrag skulle tillkomma leasetagaren vid finansiell leasing. Detta förslag ledde emellertid inte till lagstiftning. Prop. 2017:18/245, Nya skatteregler för företagssektorn, s. 227 ff.

planssäljaren. Enligt HFD innebar detta att viktiga ägarfunktioner låg hos leasetagaren.

Mega hade tagit upp ett lån för att finansiera förvärvet. Leasingavgifterna svarade mot de belopp som Mega i sin tur amorterade till långivaren. HFD framförde vidare att de ekonomiska effekterna för leasetagaren att återlämna planet till Mega vid leasingperiodens upphörande var så oförmånliga att detta inte framstod som ett trovärdigt alternativ. Vid en extern försäljning av planet var Megas intresse begränsat till ett på förhand bestämt slutbelopp.

HFD anförde sammanfattningsvis att leasetagaren utövade de väsentligaste ägarfunktionerna med avseende på flygplanet, att parterna förutsatt att Mega inte skulle återta planet vid leasingperiodens upphörande och att Mega kunnat beräkna det ekonomiska utfallet från början. Enligt HFD skulle Mega därför inte godtas som ägare och följaktligen inte vara berättigad till värdeminskningsavdrag.

I RÅ 1998 ref. 58 II och III gör inte HFD en lika noggrann genomgång av förekommande avtal. I RÅ 1998 ref. 58 II hade inventarier sålts på kredit, varefter de omedelbart hade hyrts ut till säljaren (*sale and lease back*). Leasingavgifterna sammanföll med köparens amorteringar. Dessutom hade leasetagaren en tvingande rätt att köpa ut inventarierna för ett belopp som motsvarade utestående låneskuld. Vid en extern försäljning i samband med leasingperiodens upphörande tog leasegivaren vare sig del i vinst eller förlust, utan var berättigad till ett på förhand bestämt slutbelopp. På grundval av detta anförde HFD att syftet med avtalen var att ge leasegivaren ett underlag för värdeminskning och inte att i övrigt överföra några rättigheter och skyldigheter med avseende på inventarierna. Leasegivaren tillerkändes därför inte nämnda värdeminskningsavdrag.

Utgången blev densamma i RÅ 1998 ref. 58 III där ett svenskt AB hade genomfört *sale and lease back*-transaktioner med utländska koncernbolag. Enligt förekommande avtal svarade leasetagaren för underhåll och skador, samt för krav som kunde riktas mot leasegivaren. Någon option hade inte ställts ut och inte heller hade någon garanti lämnats till leasetagaren om att få fortsätta använda inventarierna efter leasingperiodens slut. Enligt HFD var det dock inte något realistiskt alternativ för leasegivaren att ta hand om eller externt försälja inventarierna efter leasingperiodens utgång. Någon närmare motivering för detta lämnades inte, men möjligen hade

det att göra med att köparen/leasegivaren var moderbolag till säljaren/leasetagaren och att det inte fanns något som tydde på att produktionen skulle upphöra i dotterbolagen. Inte heller i detta mål ansågs leasegivaren berättigad till värdeminskningsavdrag.

Arvidsson har framhållit att HFD gjorde en renodlat civilrättslig bedömning av avtalen.[1406] Han stödjer detta på ett citat från domen där HFD uttalade att den gjorda analysen av avtalsvillkoren visade att viktiga ägarfunktioner låg hos leasetagaren, att parterna från början förutsatt att leasegivaren inte skulle återta planet, att leasegivaren med stor säkerhet kunnat beräkna det ekonomiska utfallet och att leasegivaren sammantaget därför inte skulle godtas som ägare. Arvidsson framhåller att huruvida den civilrättsliga bedömningen är korrekt eller inte är en annan rättsfråga.[1407] Enligt Arvidsson verkar det alltså röra sig om en civilrättslig analys även om det skulle visa sig att den är inkorrekt. Det framstår i så fall som att det är tillvägagångssättet, snarare än utfallet, som det civilrättsliga består i enligt Arvidsson. En annan möjlighet är att Arvidsson menade att HFD *avsåg* att göra en civilrättslig analys och att det är en annan fråga huruvida analysen var civilrättsligt korrekt eller inte.

Silfverberg har framhållit att HFD gjorde en ingående analys av parternas avsikter och avtalens egentliga innebörd vid bedömning av vem som skulle anses som ägare. Detta utgör enbart en spegling av vad HFD själv uttalade i målet och inte en avstämning mot civilrättsliga rättskällor. Målen är enligt Silfverberg svårbedömda, men behöver inte innebära att en genomsynsprincip etablerats i svensk rätt. Det är fullt möjligt att HFD, med utgångspunkt i en analys av förhållandet mellan rättshandlingar som ingick i en transaktionskedja, gjorde en civilrättslig helhetsbedömning.[1408] Vad en civilrättslig helhetsbedömning är eller vad som bekräftar att HFD företagit en civilrättslig helhetsbedömning utvecklas inte närmare av Silfverberg och är svårt att utläsa av sammanhanget i övrigt.

I en artikel från 1999 framhåller Bergström att HFD klart har betonat att utgången grundar sig på en civilrättslig analys av avtalsvillkoren. Han stödjer detta på samma citat som Arvidsson återgav. Enligt Bergström överensstämde inte avtalens form och innehåll, varpå HFD tolkade

[1406] Arvidsson, SvSkT, 1999, s. 214.
[1407] A.a., s. 214.
[1408] Silfverberg, SN, 1999, s. 275.

avtalen i enlighet med deras innehåll.[1409] Han *visar* dock inte att detta följer av civilrätten. I en artikel från 2003 framhåller han, i linje med Arvidsson, att HFD förvisso kan ha feltolkat avtalen i Flygplansleasingmålet, men att det inte innebär att någon särskild skatterättslig genomsynsprincip har tillämpats.[1410] Frågan är dock återigen om uttrycket ”civilrättslig analys” enbart innebär *att* HFD bedömt rättshandlingarna eller om det också ställer krav på *hur* bedömningen har gått till. Och hur är det i så fall bedömningen ska gå till för att vara civilrättslig? Detta framgår inte av Bergströms artiklar. Det kan också tänkas att Bergström enbart menade att HFD *avsåg* att göra en civilrättslig analys och att det är en annan fråga huruvida analysen var civilrättsligt korrekt eller inte.

Knutsson, Norberg och Thorell gör en distinktion mellan juridisk och ekonomisk äganderätt. Enligt deras mening vilar RÅ 1998 ref. 58 *inte* på den juridiska äganderätten, utan på den ekonomiska äganderätten.[1411] På liknande sätt framhåller Bjuvberg i sin avhandling att vid finansiella leasingavtal ska leasetagaren redovisa avtalet som en tillgång i balansräkningen, trots att äganderätten kvarstår hos leasegivaren.[1412]

Enligt Gäverth vägrades värdeminskningsavdrag i RÅ 1998 ref. 58 I-III eftersom HFD fann att syftet med avtalen varit att ge leasegivaren ett underlag för värdeminskningsavdrag och inte att överföra några rättigheter och skyldigheter i övrigt. Gäverth framhåller vidare att HFD vidtog en avtalstolkning med beaktande av bland annat den ekonomiska innebörden.[1413] Det är svårt att uttyda huruvida Gäverth menar att just detta avgörande går längre än civilrätten. Är beaktandet av den ekonomiska innebörden något som gör att avtalstolkningen inte skulle vara civilrättslig? Eller anses beaktandet av den ekonomiska innebörden vara något som ingår i en civilrättslig bedömning? Gäverth ser ut att anföra målet som ett exempel på att det förekommer en skatterättslig genomsynsprincip, vilken går längre än civilrätten.[1414] Han prövar det emellertid inte mot några civilrättsliga rättskällor, utan hans slutsats grundar sig enbart på

[1409] Bergström, SN, 1999, s. 329.
[1410] Bergström, SN, 2003, s. 11.
[1411] Se Knutsson, Norberg och Thorell, Redovisningsfrågor i skattepraxis, 2012, s. 207 ff.
[1412] Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, 2006, s. 161.
[1413] Gäverth, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor - en skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationell skatteplanering med under- respektive överkapitaliserade bolag, 1999, s. 21 ff., framförallt s. 23.
[1414] A.a., s. 21.

vad HFD kan tänkas ha avsett genom att formulera sig på visst sätt i domskälen.

HFD uttrycker inte explicit vad som skiljer RÅ 1989 ref. 62 I-II från RÅ 1998 ref. 58 II-III. Enligt Hultqvist saknas en diskussion i RÅ 1998 ref. 58 II-III kring de krav som uppställts i RÅ 1989 ref. 62 för att omkvalificering ska ske, nämligen att stor restriktivitet ska iakttas. Enligt honom är dock det sannolika att HFD även i RÅ 1998 ref. 58 ansett att utfallet bygger på civilrättslig grund. Han underbygger detta med att HFD inte gjort någon anmärkning i domarna om att avsteg skulle göras från civilrätten.[1415] Detta uttalande tar sikte på vad HFD avsåg att göra och inte på hur avgörandet förhåller sig till civilrätten.

Stig von Bahr, som ingick i minoriteten i RÅ 1989 ref. 62, har i en artikel ifrågasatt huruvida det beviskrav som uppställdes i detta mål utgör gällande rätt. Senare rättsutveckling ger enligt honom föga stöd för kravet på stor restriktivitet. Ett exempel på detta är enligt honom just RÅ 1998 ref. 58 där omkvalificering skedde trots att det otvivelaktigt fanns utrymme för olika meningar om avtalens verkliga innebörd.[1416]

En tänkbar skillnad mellan målen skulle kunna vara att -89 års fall handlade om ett förhandsbesked och att HFD därför inte hade ett lika fullständigt underlag att utgå ifrån som i -98 års fall (som exempelvis ingångna avtal). Det är emellertid svårt att se vilka närmare omständigheter som i så fall gjorde skillnad i -98 års mål. En annan tänkbar förklaring skulle kunna vara att den enskilde i -89 års fall hade anfört skäl för upplägget som inte var skattedrivna.[1417] Denna förklaring rimmar dock illa med HFD:s uttalande i RÅ 2004 ref. 27 och i RÅ 1998 ref. 58 I om att enskildas syfte att uppnå skatteförmåner inte ska tillmätas betydelse. En tredje tänkbar förklaring till skillnaderna mellan -89 års fall och -98 års fall kan vara att det rör sig om olika skattefrågor. I -89 års fall prövades huruvida fastigheterna skulle ses som omsättningstillgångar i finansbolagets rörelse och i vilket inkomstslag de löpande intäkterna skulle beskattas. I -98 års fall var frågan om finansbolaget skulle ha rätt till värdeminskningsavdrag. Om detta är den avgörande skillnaden står det

[1415] Hultqvist, SN, 1999, s. 401 f.
[1416] von Bahr, SN, 2012, s. 737 f.
[1417] I RÅ 1989 ref. 62 framförde som sagt den enskilde flera motiv för en fastighetsägare att nyttja detta upplägg såsom att frigöra kapital, ”förbättra” balansräkningens utseende, samt att denne kunde tillgodogöra sig eventuell värdestegring genom att återköpa fastigheten.

emellertid klart att HFD inte bara fastställt en verklig innebörd och därefter tillämpat skattereglerna, utan att den verkliga innebörden kan variera beroende på vilka skatteregler som ska tillämpas. En annan förklaring skulle kunna vara att målen avgjorts vid olika tidpunkter och att det skett en förändring i synen på *sale and lease back*-transaktioner. Att det skulle röra sig om ett förändrat synsätt hos HFD borde dock ha föranlett ett avgörande i plenum, vilket inte var fallet i -98 års mål. Det skulle också kunna tänkas att målen helt enkelt är oförenliga och att de olika utfallen beror på att det var olika justitieråd som dömde.[1418]

Sammanfattningsvis bedömde HFD i RÅ 1998 ref. 58 I-III olika upplägg avseende finansiell leasing. I det första målet hade rätten att köpa ett flygplan överlåtits till en finansiär. Denne upplät omedelbart flygplanet till ett bolag som var närstående till den ursprunglige flygplansköparen. Frågan var om finansiären skulle medges värdeminskningsavdrag på flygplanet. HFD framhöll i sina domskäl att vid bedömningen av ett avtals egentliga innebörd saknar det betydelse att parterna avsett att uppnå ett visst skattemässigt resultat. Mot bakgrund av förekommande avtal anförde HFD dock att finansiären inte blivit ägare till flygplanet. Finansiären svarade inte för några skyldigheter gentemot flygplanssäljaren och stod inte heller någon risk för det fall planet skulle förloras, stjälas, skadas eller förstöras. Inte heller svarade finansiären för reparation och underhåll. Vidare var de ekonomiska effekterna för leasetagaren att återlämna planet till finansiären efter hyresperiodens upphörande så oförmånliga att detta inte framstod som ett rimligt alternativ. Vid en extern försäljning av planet begränsade sig också finansiärens intresse till ett på förhand bestämt belopp. Enligt HFD skulle finansiären mot denna bakgrund inte godtas som ägare och därför inte vara berättigad till värdeminskningsavdrag. RÅ 1998 ref. 58 II och III utföll på samma sätt, men utan en lika noggrann genomgång av förekommande avtal från HFD:s sida.

[1418] I RÅ 1989 ref. 62 ingick Hellner, Mueller och B Sjöberg i majoriteten, medan von Bahr och Baekkevold var skiljaktiga. I RÅ 1998 ref. 58 II ingick Brink, Lindstam, Rundqvist och Sandström i majoriteten, medan Werner var skiljaktig. I RÅ 1998 ref. 58 III ingick Lindstam, Rundqvist och Sandström i majoriteten, medan Brink och Werner var skiljaktiga.

3.5.3.5 Vad Avverknings-, Omstrukturerings-, Fastighets-, och Flygplansleasingmålen har gemensamt

Målen som jag går igenom ovan berör olika typer av skatterättsliga frågor, men hänger alla samman med det som brukar kallas verklig innebörd, genomsyn, kopplade avtal och sammansatta transaktioner. I Avverkningsmålet anförde HFD att rättshandlingarnas verkliga innebörd utgjorde ett hinder mot att underkänna dem i beskattningshänseende. I Omstruktureringsmålet hänvisade emellertid HFD till den verkliga innebörden *för att just* underkänna upplägget i skattehänseende. När det gäller Fastighets- och Flygplansleasingmålen argumenterade HFD kring huruvida innebörden av ingångna avtal var att äganderätten hade övergått eller inte. I fastighetsmålet besvarades frågan med ett ja och i Flygplansleasingmålet besvarades frågan med ett nej. Frågan inställer sig följaktligen huruvida verklig innebörd, genomsyn, kopplade avtal och sammansatta transaktioner också är något som återfinns i civilrätten. Detta handlar nästa avsnitt om.

3.5.4 Verklig innebörd, genomsyn, kopplade avtal och sammansatta transaktioner i civilrätten

3.5.4.1 Inledning

Nedan undersöker jag i vilken utsträckning genomsyn, verklig innebörd, kopplade avtal och sammansatta transaktioner explicit behandlas i civilrätten.[1419] Jag undersöker huruvida några generella kriterier kan identifieras för att tillämpa genomsyn eller för att fastställa verklig innebörd, kopplade avtal och sammansatta transaktioner. I nästföljande avsnitt behandlar jag, under separata rubriker, vilken ledning civilrätten ger för de bedömningar som var aktuella i ovannämnda skatterättsliga mål (RÅ 2004 ref. 27, RÅ 1998 ref. 19, RÅ 1989 ref. 62 I, RÅ 1998 ref. 58 I-III).

[1419] Det kan anmärkas att uttrycket ”helhetssyn” inte används av HD, i vart fall inte när det handlar om att bedöma relationen mellan flera avtal. Se dock NJA 2017 s. 622 där HD anförde att en helhetssyn kan anläggas på bedömningen av de olika kriterierna för trafikskadeersättning.

3.5.4.2 Verklig innebörd

HD använder sällan termen ”verklig innebörd” i sina domskäl. Ett mål där så emellertid är fallet är NJA 2008 s. 805. I detta mål hade en företagsrekonstruktör strax före gäldenärens konkurs förklarat sig kvitta sin fordran på arvode mot medel som var innestående på ett administrationskonto. Kvittningen hade redovisats som en förskottsutbetalning i konkursförvaltarens utdelningsförslag. Enligt gällande regelverk skulle förskottsutbetalningar återvinnas. HD framhöll att kvittningen borde ha redovisats enligt sin ”verkliga innebörd”. Att kvittningen nu redovisats som en förskottsbetalning medförde emellertid inte någon skillnad i sak och utgjorde därför inte något hinder mot att fastställa utdelningsförslaget. Kvittningen skulle därför inte gå åter. Några kriterier uppställs inte i domen för vad som gjorde etiketten ”förskottsutbetalning” felaktig. Det framgår bara *att* den var felaktig.

I NJA 2000 s. 685 använde HD en annan, men liknande beteckning: ”reell innebörd”. Ett bolag och en kommun hade träffat ett ramavtal enligt vilket bolaget åtog sig att vara totalleverantör av bland annat ett kraftvärmeverk. Sedan bolaget gått i konkurs uppkom frågan om kommunen eller konkursbolaget hade bättre rätt till ett skadeståndsanspråk på en underleverantör. Avgörande för detta var huruvida kommunen inträtt i avtalet med underleverantören genom en direkt eller analog tillämpning av KommL. HD framhöll att ett avtals beteckning är ett viktigt tolkningsdatum, men att avtalsinnehållet i övrigt och den gemensamma partsavsikten ”kan utvisa att avtalens reella innebörd är en annan än vad terminologin antyder”. Därefter framförde HD att avtalet mellan kommunen och bolaget uppvisade påtagliga likheter med ett sysslomannaskap. Bland annat hade bolaget en osjälvständig roll i förhållande till kommunen och dess uppdrag hade helt gått ut på att tillgodose kommunens intressen. Enligt HD hade bolaget reellt sett uppträtt som kommissionär, varför fordringen ifråga skulle förbehållas kommunen framför bolagets borgenärer. I målet framhöll HD alltså explicit att den reella innebörden avsåg en bedömning av avtalsinnehållet och partsavsikten. Hur denna bedömning närmare bestämt gick till framgår inte uttryckligen. HD verkar emellertid ha gjort en bedömning av likheten mellan parternas avtal och ett kommissionsförhållande. Med andra ord har det handlat om att jämföra det inträffade händelseförloppet

med ett typfall av kommissionsförhållanden. Någon mer ledning än så ger inte detta avgörande för de skatterättsliga målen ovan eftersom det inte handlade om att ta ställning till om ett kommissionsförhållande förelåg i dessa mål.

Att lösa de civilrättsliga konflikterna genom att söka efter ingångna avtals verkliga innebörd är ett ovanligt grepp i HD:s praxis. Däremot har de tvistande parterna emellanåt argumenterat med ledning av uttrycket ”verklig innebörd”.[1420]

Axel Adlercreutz och Lars Gorton har i en lärobok på temat avtalsrätt framhållit att ett avtal består av två förenade viljeförklaringar och att avtalstolkning därför går ut på att fastställa vad parterna har avsett. En sådan fastställelse kan enligt deras mening utvisa att avtalets rubricering döljer rättsförhållandets verkliga karaktär. I enlighet med tolkningsregeln *falsa demonstratio non nocet* finns det i så fall möjlighet att bortse från beteckningen. Som exempel nämner de säkerhetsöverlåtelser, samt avbetalningsköp som har klätts i hyresavtalets form.[1421]

Adlercreutz och Gorton specificerar dock inte vad det är som partsavsikten ska avse. Partsavsikten skulle kunna avse avtalets beteckning, det vill säga att parterna har varit överens om att deras avtal ska åsättas en viss etikett. Enligt Adlercreutz och Gorton kan, som framgår av föregående stycke, fastställandet av partsavsikten emellertid utmynna i att avtalet tillskrivs en *annan* innebörd än vad dess beteckning antyder. Det borde därför inte vara partsavsikten avseende avtalets beteckning som har avsetts.

Det skulle också kunna tänkas att parternas avsikt har varit att kringgå ett visst regelverk. Innebär hänsynstagandet till partsavsikten i så fall att kringgåendet ska accepteras? Eller innebär just en sådan partsavsikt att den kringgångna lagen ändå ska tillämpas? Som sagt har det i skatterättslitteraturen påståtts att parternas avsikt att uppnå skatteförmåner inte ska tillmätas betydelse vid bedömningen av verklig innebörd. Det kan i så fall

---

[1420] Se exempelvis NJA 1928 s. 80.

[1421] Adlercreutz och Gorton, Avtalsrätt 2, 2010, s. 57 ff. Frågan om vad som ska förstås med en viljeförklaring behandlas i Svensson, Viljeförklaringen och dess innehåll, 1996. Med ”vilja” syftar Svensson på en avgivares avsikt att åstadkomma ett visst sakförhållande; inte i meningen ”eftersträvar att åstadkomma”, utan i meningen ”föreställer sig att åstadkomma” (se s. 97). Vidare argumenterar han för att en person ska anses förklara sin vilja endast om denne ser till att motparten har fog att sluta sig till att avgivaren har denna vilja (s. 13, 128 och 175).

åtminstone inte vara parternas avsikt att kringgå viss skattelagstiftning som ska efterforskas.

Det skulle också kunna tänkas att det handlar om parternas avsikt avseende vilka prestationer som ska utbytas.[1422] Anta att parterna X och Y kommit överens om följande. X ska lämna över en tillgång till Y, mot att Y betalar viss summa pengar till X. Dessutom ska X få utnyttja tillgången mot månadsvisa betalningar till Y. Efter viss tid och på vissa villkor ska X dessutom få behålla tillgången om X betalar en viss summa till Y. Identifierandet av dessa prestationer utsäger dock inte under vilken eller vilka etiketter de ska kvalificeras. Prestationerna skulle kunna komma att kvalificeras på olika sätt i skatte- och civilrätten, exempelvis såsom en försäljning och uthyrning med optionsrätt i skatterätten, men som ett avtal om säkerhet i civilrätten. Vilar i så fall det skatterättsliga avgörandet på en civilrättslig analys? Det vilar helt klart inte på en civilrättslig kvalificering. Ett problem gäller också hur parternas avsedda prestationer ska identifieras. I det nyssnämnda exemplet skrev jag att avsikten var att X skulle lämna över tillgången till Y, men samtidigt behålla den. Har avsikten då varit att X skulle överlämna tillgången över huvud taget? Jag hade istället kunnat beskriva de avsedda prestationerna på följande sätt: X ska överlåta tillgången till Y, samt hyra den av Y. Dessutom ska X ha rätt att på vissa villkor återköpa den. I så fall har emellertid de avsedda prestationerna identifierats och kvalificerats simultant, utan att detta med nödvändighet utgör det enda sättet att kvalificera dem på. Möjligen skulle de kunna *om*kvalificeras. En omkvalificering kan emellertid inte åstadkommas genom att efterforska den gemensamma partsavsikten avseende vad som ska presteras eftersom det var en sådan efterforskning som ledde

[1422] Det finns anledning att i detta sammanhang göra vissa reservationer mot idén om att ett avtal enbart skulle bestå i parternas avgivna löften. Enligt Votinius kan denna idé spåras tillbaka till en liberalideologisk uppfattning om människan och samhället. I sin avhandling kontrasterar Votinius denna liberalideologiska uppfattning mot en aristotelisk rättvisesyn. Han visar att den liberala och den aristoteliska synen på avtalet leder till olika viljeteorier. Utifrån en liberal tradition ses löftet *som* avtalet. Enligt en aristotelisk tradition ses löftet endast *som en del av* avtalet, vid sidan av sociala hänsyn, ömsesidighet och omsorg om motparten (detta för att befrämja vänskapliga relationer). Votinius framhåller att kritiska studier av löftesparadigmet har företagits av Grönfors och Wilhelmsson, men att den positivistiska vetenskapstraditionen i stor utsträckning har uteslutit rättvisehänsyn ur sitt synfält. Enligt Votinius synliggör det aristoteliska perspektivet att svensk civilrätt inte bara präglas av en löftesbaserad avtalssyn, utan också av en rättvisebaserad. Se Votinius, Varandra som vänner och fiender - En idékritisk undersökning om kontraktet och dess grund, 2004, framförallt s. 29, 37 ff., 129, 136 ff., 159 f., 223 ff., 229 och 245 ff.

till att det ansågs röra sig om en överlåtelse och uthyrning med optionsrätt. Frågan är därför om inte det kan hänvisas till den gemensamma partsavsikten avseende vad som ska presteras för att åstadkomma helt olika kvalificeringar.

Det kan noteras att mycket har skrivits om avtalstolkning i den civilrättsliga litteraturen. Talet om ”verklig innebörd” synes dock inte vara lika närvarande som i skatterätten. Såvitt gäller avtalstolkning generellt kan bland annat Konrad Lundbergs avhandling ”Avtalets innebörd” från 2019 noteras. Enligt honom sker tolkningen på olika nivåer. En nivå är den subjektiva tolkningen, vilken handlar om att fastställa faktiskt föreliggande partsvilja vid avtalsslutet (alternativt fastställande av bundenhet genom dolusregeln). Enligt Lundberg avgörs få rättsfall på detta sätt. Den andra nivån tar sikte på en objektiv tolkning. Det rör sig om att fastställa en hypotetisk partsvilja eller vad som borde ha avtalats om parterna varit förnuftiga personer, samt vad som framstår som rimligt, ändamålsenligt och typiskt i den föreliggande situationen. Utöver avtalets ordalydelse (läst i sitt språkliga sammanhang) beaktas syftet med den tvistiga klausulen, syftet med avtalet i sin helhet och syftet hos de övriga rättsnormer som avtalet ingår i. Den objektiva bedömningen innefattar också en prövning av vad som ”sakligt sett är en förnuftig och rimlig reglering.” Ett visst resultat kan underkännas om det på grund av sina drastiska verkningar inte framgått tillräckligt tydligt. Hänsyn tas också till konsekvenserna av olika lösningsalternativ. Den objektiva tolkningen kräver en avvägning mellan dessa olika parametrar. Till viss del ankommer denna fråga på den enskilda uttolkaren enligt Lundberg.[1423]

En något annan syn på avtalstolkning uttrycks av Samuelsson i ”Tolkningslärans gåta”. Enligt Samuelsson är föreställningen om att det skulle finnas regler för avtalstolkning missledande. Han framhåller att avtalstolkning är en konst som inte kan fångas i regler.[1424] Avtalstolkning är ett *görande*. När man väl har lärt sig detta görande är det, precis som med cykling, inte möjligt att förklara vad det är man lärt sig.[1425] Avtal utgör därför inte ett faktum (ett avslutat meningssammanhang) som ska utrönas. Dess innebörd är inte en kunskapsfråga. Inte heller är den gemensamma

[1423] Lundberg, Avtalets innebörd - inkorporering - tolkning - utfyllning, 2019, s. 429 ff.
[1424] Samuelsson, Tolkningslärans gåta - en studie i avtalsrätt, 2011, s. 54.
[1425] A.a., s. 58.

partsviljan ett empiriskt faktum som kartläggs. Det är något som *bestäms* av en uttolkare baserat på förevarande tolkningsdata.[1426] Avtalets innebörd är sålunda inte något som upptäcks, utan något som *tillskrivs* avtalet av en uttolkare då denne avgör den tvist som har givit upphov till tolkningsproblematiken.[1427]

Sammanfattningsvis använder HD sällan termen ”verklig innebörd”. I NJA 2000 s. 685 angav HD att en bedömning av avtalsinnehållet och den gemensamma partsavsikten kan visa att avtalets reella innebörd är en annan än vad beteckningen utvisar. Likaså har Adlercreutz och Gorton lagt vikt vid den gemensamma partsavsikten. En fråga som inställer sig är emellertid: partsavsikten avseende vad? Möjligen rör det sig om partsavsikten avseende vilka prestationer som ska utbytas. Det är emellertid tveksamt att detta kan fastställas utan att prestationerna kvalificeras simultant. När det gäller verklig innebörd förefaller civilrätten därför inte ge så mycket större ledning för skatterätten än att kvalificeringen av ett avtal eller en rättshandling inte enbart behöver ankomma på hur parterna betecknat det. Om detta är allt som avses med det civilrättsliga när det gäller verklig innebörd är det lämpligare att uttrycka just detta än att uttrycka att med verklig innebörd avses rättshandlingens civilrättsliga innebörd (det ger nämligen intryck av att det är kvalificeringen i sig som är civilrättslig). Samuelsson har argumenterat för att föreställningen om att avtalstolkning skulle vara styrt av regler är en vanföreställning. Avtalets innebörd är något som bestäms av en uttolkare i ett visst givet sammanhang. Frågan om vilka regler som styr avtalstolkningen borde enligt hans mening därför överges. Av annan uppfattning är Lundberg som sökt kartlägga hur avtals innebörd fastställs av HD. Detta innefattar enligt honom tre moment: inkorporering, tolkning och utfyllning. Såvitt gäller tolkningsledet framhåller han att tolkningen sker på olika nivåer. En sådan nivå är den subjektiva tolkningen, vilken handlar om att fastställa faktiskt förekommande partsvilja vid avtalsslutet (alternativt att fastställa bundenhet på grund av dolusregeln). Den objektiva nivån innefattar en bedömning av en rad olika parametrar såsom ordalydelsen hos det skrivna avtalet, dess syfte, konsekvenser av olika lösningsalternativ med mera. Det är upp till bedömaren ifråga att företa en avvägning mellan dessa olika parametrar.

[1426] A.a., s. 186 ff.
[1427] A.a., s. 181.

3.5.4.3 Genomsyn

Jag har inte uppmärksammat att termen ”genomsyn” används av HD. Gäverth har hänvisat till NJA 1981 s. 562 för att understödja att genomsyn förekommer i civilprocesser. Han utvecklar inte närmare vad som bekräftar att genomsyn tillämpades i detta mål och framhåller att han inte heller har gjort någon studie av HD-fall vad gäller genomsyn.[1428] Jan Ramberg har tidigare hänvisat till samma mål för att påvisa att det förekommer en genomsynsprincip i civilrätten. Denna princip innebär enligt Ramberg att HD ser till det reella syftet med rättshandlingen och inte bara till det formella. Vad som bekräftar att det reella syftet förhåller sig på visst sätt utvecklar han inte närmare.[1429]

I målet hade AB A på avbetalning sålt inventarier till AB B. I avtalet ingick också att AB A skulle ansvara för inredning och installationer hos AB B. Som säkerhet för AB A:s fordran hade det i avtalet tagits in ett återtagandeförbehåll med avseende på de överlåtna inventarierna. AB B hamnade på obestånd och överlät då, med AB A:s godkännande, hela rörelsen till AB C. För detta erlade AB C ett visst kontantbelopp till AB B, samt tog över AB B:s resterande betalningsansvar gentemot AB A. Frågan var om detta innebar att AB A hade gynnats på de andra konkursborgenärernas bekostnad och om konkursboet genom återvinning kunde kräva AB A på skillnaden mellan dennes fordran och värdet på inventarierna.

HD anförde i domskälen att AB B:s rättshandling med AB C reellt sett inneburit att AB B förfogat över en tillgång i rörelsen för att befria sig från sin skuld till AB A. Till den del AB A:s fordran översteg värdet på inventarierna ansågs AB A därför ha fått betalt för en oprioriterad fordran. I motsvarande mån ansågs konkursboets ekonomiska ställning ha försvagats. Med anledning av beloppets storlek anförde HD att rättshandlingen dessutom var otillbörlig enligt 4:5 KonkL. AB A antogs ha känt till detta, liksom att AB B varit på obestånd. HD framförde också att det faktiska och ekonomiska resultat som hade uppnåtts genom transaktionerna lika gärna hade kunnat uppnås genom att AB B sålt rörelsen till AB A på villkor att AB B skulle friges från den återstående

[1428] Gäverth, SvSkT, 1996, s. 736 fotnot 21.
[1429] Ramberg, Allmän avtalsrätt, 1991, s. 175 f.

skulden. En sådan rättshandling hade enligt HD varit klart återvinningsbar. Till den del AB A:s fordran översteg värdet på inventarierna ansågs därför återvinning kunna ske från AB A.

I domskälen förekommer inte termen ”genomsyn”, men däremot talas det om vad rättshandlingarna ”reellt sett innebar”. Det är inte helt klart vad HD enligt Ramberg och Gäverth kan tänkas ha sett igenom. Möjligen rör det sig om det förhållandet att AB A inte gynnades direkt av AB B. Detta antyds av HD:s argument att återvinning hade kunnat ske om AB B på samma villkor hade sålt rörelsen till AB A istället för till AB C.

Det är svårt att ur denna dom uttyda några allmänna riktlinjer för när genomsyn kan ske. Bedömningen av vad rättshandlingarna reellt sett innebar framstår som nära knuten till just den rättsfråga som prövades. Exempelvis följer det inte av domen att det skulle röra sig om två separata upplåtelser i Avverkningsmålet eller att det skulle röra sig om en avyttring i Omstruktureringsmålet.

Hesser och Hessler har i förarbetena till den tidigare skatteflyktslagen hänvisat till NJA 1947 s. 647 och NJA 1975 s. 45 för att påvisa att det i civilrättslig praxis finns utrymme att vidta genomsyn av juridiska former som inte motsvarar deras verkliga eller egentliga innebörd.[1430] I det förstnämnda målet ansågs ägarna till ett aktiebolag personligen ansvara för ett skadestånd på grund av bristande underhåll av en damm. HD använder inte själv termen ”genomsyn” i detta mål, utan anger bara de omständigheter på vilka domslutet om det personliga ansvaret skulle grundas. I det senare målet lade HD vikt vid att ett aktiebolag drev sin verksamhet uteslutande i ett systerbolags intresse, samt hade alltför otillräckliga medel för att driva verksamheten självständigt. HD anförde att systerbolaget därför skulle ses som den egentlige rörelseidkaren, eller i vart fall som så delaktig att detta bolag inte kunde undgå betalningsansvar gentemot verksamhetens fordringsägare. Vad som står klart från dessa avgöranden är att HD inte bara har tagit fasta på vilket subjekt som enligt ingångna avtal skulle svara för en viss skuld, utan att också andra omständigheter ansetts vara relevanta för att avgöra vem som ska ansvara för i målen uppkomna skulder. Det handlade i dessa mål inte om att kvalificera förekommande avtal och rättshandlingar under någon särskild

[1430] Prop. 1980/81:17, med förslag till lag mot skatteflykt, m.m., s. 182 f.

etikett. Det är svårt att se att dessa fall skulle ge någon större ledning för skattemålen ovan.

HD har själv hänvisat till dessa mål i NJA 2014 s. 877. I detta mål uttalade HD att det finns flera olika grunder för ansvarsgenombrott. Det kan grunda sig på att verksamheten egentligen bedrivits av aktieägaren själv (som exempel hänvisar HD till NJA 1975 s. 45). Det kan också grunda sig på allmänna skadeståndsrättsliga regler (som exempel hänvisar HD till NJA 1947 s. 647). I NJA 2014 s. 877 uppgavs att ett aktiebolag nyligen hade förlorat en rättsprocess. Motparten gjorde gällande att aktieägarna skulle svara personligen för motpartens rättegångskostnader. HD framhöll att friheten från personligt ansvar utgör en hörnpelare i aktiebolagsrätten och att försiktighet bör iakttas innan den åsidosätts. Utrymme för att åsidosätta den borde enligt HD emellertid vara större när det gäller ett ansvar mot så kallade ofrivilliga borgenärer. En borgenär som frivilligt träder i förbindelse med ett aktiebolag (genom till exempel avtal) har typiskt sett haft möjlighet att utvärdera bolaget på förhand och ta ställning till de risker som avtalet medför. Detsamma gäller inte en ofrivillig borgenär (till exempel den som får ett anspråk på skadestånd mot bolaget). Därefter uttalade HD att huruvida aktieägarnas frihet från personligt ansvar i ett sådant fall ska åsidosättas ankommer på vilken slags fordran det rör sig om och ändamålet med den regel som fordringen grundar sig på. I förevarande fall hade aktiebolaget, enligt HD:s mening, bildats enbart i syfte att driva rättsprocessen. Dessutom hade bolaget enbart försetts med medel som täckte de egna ombudskostnaderna. Enligt HD hade arrangemanget uteslutande tillskapats för att kringgå RB:s regler om ansvaret för rättegångskostnader. På grund av detta hölls aktieägarna personligt ansvariga.

Det som HD kan sägas ha sett igenom i detta mål är det begränsade personliga ansvaret. Någon kvalificeringsfråga uppställde inte HD (exempelvis diskuterade inte HD huruvida det var fråga om ett aktiebolag eller inte). I relation till Avverknings-, Omstrukturerings-, Fastighets- och Flygplansleasingmålet kan HD:s avgörande i NJA 2014 s. 877 på sin höjd ge metodologisk ledning för när genomsyn kan ske. Såvitt gäller metoden kan noteras att HFD uttalade att försiktighet ska iakttas innan det begränsade personliga ansvaret åsidosätts eftersom detta utgör en hörnpelare i aktiebolagsrätten. Av detta följer inte att stor restriktivitet

alltid ska iakttas innan ett avtal omkvalificeras.[1431] När det gäller HD:s metodologiska tillvägagångssätt i NJA 2014 s. 877 kan också noteras att HD lade vikt vid ändamålet bakom den regel som fordringen grundade sig på. I sin slutsats uttalar också HD att arrangemanget uteslutande tillskapats för att kringgå vissa regler i RB. Det kan frågas om inte följsamhet gentemot denna metod i skatterätten borde innebära att tillämpningen av genomsyn blir beroende av vilka ändamål som ligger bakom de *skatteregler* som är föremål för tillämpning. I så fall står det emellertid klart att den civilrättsliga bedömningen inte är fristående och prejudiciell i förhållande till den skatterättsliga.

Hultqvist har med stöd av NJA 1986 s. 205 hävdat att de enskilda inte ens i dispositiva tvistemål helt disponerar över de civilrättsliga instituten.[1432] Det ska noteras att Hultqvist inte hänvisar till detta mål för att visa att ett specifikt skatterättsligt avgörande vilar på en civilrättslig kvalificering. Tvärtom hänvisar han till det för att visa att det inte alltid är så enkelt att lägga ”den civilrättsliga innebörden” till grund för den skatterättsliga kvalifikationen. I målet hade säljaren av en fastighet väckt talan mot köparen om att dels försäljningen skulle återgå, dels att köparens beviljade lagfart skulle undanröjas. Som grund för detta anförde säljaren att avtalet var ogiltigt på grund av köparens bristande betalning. Köparen hade medgett käromålet. Enligt HD saknade emellertid säljarens ogiltighetstalan helt rättslig grund. Vidare framhöll HD att även om utgångspunkten i ett dispositivt mål är att domstolen ska döma i enlighet med ett medgivande gäller inte detta undantagslöst. Ett mål kan nämligen även innehålla indispositiva moment, särskilt om hänsyn till tredje man eller allmänna intressen gör sig gällande. Talan om återgång var enligt HD i detta fall en maskerad återförsäljning i syfte att undkomma skyldigheten att söka lagfart. Dessutom skulle det kunna vara ett sätt att undkomma stämpelskattskyldigheten och att försämra en eventuell pant-, nyttjande- och servitutsrättsinnehavares ställning. Svarandens medgivande skulle därför inte läggas till grund för ett bifall av käromålet. Det är svårt att med ledning av detta mål avgöra huruvida de kvalificeringar som HFD gjorde i Avverknings-, Omstrukturerings-, Fastighets- och Flygplansleasing-

[1431] I Fastighetsleasingmålet uttalade dock HFD likaså att stor restriktivitet ska iakttas innan omkvalificering sker.
[1432] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 364 f.

målen överensstämmer med hur sakförhållandena hade kvalificerats i civilrätten.

Termen ”genomsyn” har i övrigt framförallt förekommit i gåvoskattemål och har då åberopats av underrätter, av tvistande parter eller av referenten i HD.[1433] Termen har använts av HD i ett häktningsmål, men inte för att analysera det som inträffat utan för att beskriva att SKV tillämpat genomsyn i ett skatteärende som låg till grund för häktningsmålet.[1434] I övrigt har termen förekommit i vissa tillägg och skiljaktiga meningar från olika justitieråd i HD.[1435]

Från civilrättslitteraturen märks att Ramberg i en lärobok på temat avtalsrätt tidigare framhållit att ett avtals form inte behöver överensstämma med dess egentliga syfte. Han uttryckte att en viss avtalsform kan ha valts för att kringgå ett visst regelverk. Utrymme finns då att med stöd av det han benämnde ”genomsynsprincipen” se igenom det formella för att finna det reella.[1436] Uttalandet återfinns i flera upplagor av Rambergs bok,[1437] men togs bort från och med 7:e upplagan 2007.[1438]

Gäverth har hänvisat till Rambergs tidigare uttalande för att stödja sitt påstående om att när termen ”genomsyn” används i civilrätten handlar det ofta om att bedöma enstaka rättshandlingar som har fått en oriktig benämning. Gäverth utvecklar inte närmare vad detta innebär, utan förklarar tvärtom att han avgränsar bort denna typ av genomsynsfall. Istället fokuserar han på situationer då skatterättslig genomsyn har tillämpats genom att den sammantagna ekonomiska innebörden av flera rättshandlingar har bedömts.[1439] Eftersom bedömningen av den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar enligt Gäverth även kan vara civilrättslig[1440] uppstår emellertid en fråga om vad som skiljer en sådan

[1433] NJA 1991 s. 253, NJA 1991 s. 465 och NJA 1995 s. 492.
[1434] NJA 2007 s. 237.
[1435] Se justitieråd Håstads tillägg i NJA 1998 s. 610 och NJA 2009 s. 79, samt justitieråd Muncks skiljaktiga mening i NJA 2002 s. 668.
[1436] Ramberg, 1991, s. 175 f.
[1437] Se Ramberg och Ramberg, Allmän avtalsrätt, 1996, s. 268 f., Ramberg och Ramberg, Allmän avtalsrätt, 1999, s. 232 och Ramberg och Ramberg, Allmän avtalsrätt, 2003, s. 288.
[1438] Ramberg och Ramberg, Allmän avtalsrätt, 2007. Den har inte förekommit i efterföljande upplagor, se Ramberg och Ramberg, Allmän avtalsrätt, 2010, Ramberg och Ramberg, Allmän avtalsrätt, 2014 och Ramberg och Ramberg, Allmän avtalsrätt, 2016.
[1439] Gäverth, SvSkT, 1996, s. 737 f.
[1440] A.a., s. 769.

civilrättslig bedömning åt från en ekonomisk. Detta framgår inte klart av Gäverths studie.

Hultqvist har hänvisat till samma uttalande av Ramberg för att påvisa att det i civilrätten förekommer en doktrin om simulerade och dissimulerade rättshandlingar. Denna doktrin innebär enligt Hultqvist att det avgörande vid avtalstolkning är vad parterna avsett att uppnå sinsemellan och inte vad de manifesterat utåt.[1441] Han visar dock inte att HFD med användning av denna doktrin i något enskilt fall har kvalificerat de inträffade händelseförloppen under samma etiketter som i civilrätten.[1442] Däremot framhåller han rent generellt att en bedömning av en kedja av transaktioner får göras från fall till fall.[1443]

Något som kan antas ligga förhållandevis nära genomsyn är det som brukar kallas ”principen om rättsmissbruk”. Lennander har förklarat ”rättsmissbruk” som det förhållandet att någon åstadkommer ett klandervärt rättsläge och därefter åberopar detta till sin egen förmån. Principen om rättsmissbruk handlar om att någon inte ska kunna dra nytta av sitt oredliga agerande.[1444] Enligt henne förekommer en sådan princip i tysk rätt. Däremot förekommer inte något rättsinstitut i Sverige som uttryckligen benämns ”rättsmissbruk”.[1445] Enligt både Lennander och Jori Munukka är idén om rättsmissbruk emellertid närvarande i svensk civilrätt, även om det inte alltid syns.[1446] Möjligen är det så att den funktionalistiska traditionen gör det obehövligt med en uttrycklig rättsmissbruksprincip. Enligt Jens Evald har de idéer som principen rättsmissbruk bygger på varit vägledande för rättstillämpningen genom historien.[1447] Munukka framhåller att den nordiska rätten i så hög grad präglats av ändamålstänkande att det knappt finns skäl att tro att rättigheter kan missbrukas.

[1441] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 487.
[1442] På efterföljande sidor redogör han för exempel på avgöranden där HFD gjort en sammantagen bedömning av rättshandlingar (a.a., s. 492 ff.). Han *visar* emellertid inte att de kvalificeringar som görs överensstämmer med hur sakförhållandena kvalificeras i civilrätten.
[1443] A.a., s. 487 ff.
[1444] Lennander, Rättsmissbruk genom att dra fördel av eget illojalt agerande, i Festskrift till Stefan Lindskog, 2018, s. 421.
[1445] A.a., s. 422. Notera dock rättsmissbruksprincipens närvaro i EU-rätten och dess (förmodligen tilltagande) betydelse för förmögenhetsrätten överlag, vilket jag behandlar i fotnot 144 ovan.
[1446] A.a., s. 422 och Munukka, i Stockholm Centre for Commercial Law Årsbok 1, nr. 8, 2008, s. 135 ff.
[1447] Evald, 2001, s. 308 f. och s. 340 f.

Sådana kringgåendeförsök kan enligt honom hanteras genom ordinär avtalstolkning.[1448] Enligt Lennander har principen om rättsmissbruk i stor utsträckning också införlivats genom lagstiftning, till exempel i form av AvtL:ens ogiltighetsregler.[1449] Vidare framhåller hon att genom denna lag- och praxisutveckling har principen om rättsmissbruk förlorat sin självständiga betydelse.[1450]

Uttrycket ”rättsmissbruk” förekommer i stort sett inte i HD:s praxis. Det enda målet där uttrycket förekommer i HD:s domskäl är mig veterligen NJA 2002 s. 244.[1451] I målet uttalade HD följande:

> Syftet med en on demandgaranti är att beneficientens rätt till betalning inte skall kunna fördröjas genom invändningar om dennes rätt enligt det bakomliggande förhållandet. Skulle garantierna anses vara obegränsat självständiga, fick beneficienten emellertid en möjlighet att skaffa sig betalning också när han uppenbarligen saknar all rätt. Vid sådant rättsmissbruk eller vid "clear cases of fraud" anses det i exempelvis Tyskland respektive England inte uteslutet att beneficientens rätt till betalning skulle bortfalla […] Ett motsvarande undantag vid uppenbart rättsmissbruk skulle enligt svensk rätt kunna göras med stöd av 36 § avtalslagen.

Någon rättsmissbruksprincip är alltså inte särskilt synlig i svensk civilrätt.[1452] De hänsyn som principen avser att tillvarata verkar beaktas genom att rättstillämpningen är så funktionellt inriktad.[1453]

Sammanfattningsvis verkar termen ”genomsyn” inte användas av HD. Det har hänvisats till ett par HD-fall för att påvisa att genomsyn förekommer i civilrätten. Emellertid är det svårt att ur dessa rättsfall utläsa några kriterier för hur och när genomsyn kan tillämpas. Bedömningen framstår som beroende av den regel som ska tillämpas. I NJA 2014 s. 877 fäste HD vikt vid ändamålet bakom den regel som låg till grund för den fordran som ett yrkande om ansvarsgenombrott angick. Om det är detta som ingår i metoden att tillämpa genomsyn borde denna metod i en skatterättslig kontext innebära att hänsyn tas till ändamålet eller ändamålen

---

[1448] Munukka, i Stockholm Centre for Commercial Law Årsbok 1, nr. 8, 2008, s. 135 ff.
[1449] Lennander, Rättsmissbruk genom att dra fördel av eget illojalt agerande, i Festskrift till Stefan Lindskog, 2018, s. 430.
[1450] A.a., s. 431.
[1451] Uttrycket förekommer även i justitieråd Håstads tillägg i NJA 2000 s. 667.
[1452] Det kan dock noteras att genom EU-rättens inflytande kan principen om rättsmissbruk komma att få inflytande över svensk rätt överlag (se ovan avsnitt 1.5.3 och fotnot 144).
[1453] Se exempelvis NJA 1980 s. 743.

bakom den skatterättsliga regeln. I så fall står det emellertid klart att det inte rör sig om någon självständig och prejudiciell civilrättslig prövning.

3.5.4.4 Kopplade avtal och sammanhängande transaktioner

Till skillnad från termerna ”verklig innebörd” och ”genomsyn” förekommer termen ”kopplade avtal” i flera civilrättsliga rättskällor. I 12:6 3 st. JB anges att om ett avtal om hyra av bostadslägenhet upphör att gälla så ska också andra avtal mellan hyresvärden och hyresgästen upphöra om dessa avtal avser en nyttighet som har omedelbart samband med, samt är av mindre betydelse i förhållande till användningen av lägenheten.[1454] I förarbetena benämns detta som ”kopplade avtal”. Som exempel anförs avtal om garageplats, biluppställningsplats, restaurangservice eller nyttjande av möbler då lägenheten hyrs ut i andra hand. Dessa nyttigheter påstås normalt sett endast ha värde för hyresgästen så länge denne bor kvar.[1455] För att två avtal ska anses som kopplade enligt denna regel verkar alltså krävas att de har ”omedelbart samband” med varandra. Det är inte helt klart vad detta innebär. Förarbetena antyder emellertid att ett omedelbart samband föreligger om ett avtal endast har värde för ena parten så länge ett annat avtal består. Detta ger viss ledning för när två avtal ska anses vara kopplade enligt denna regel. Emellertid följer inte av detta att avtalen ska ses som kopplade i alla civilrättsliga avseenden.

Förarbetena till 12:46 8-9 p. JB talar också om ”kopplade avtal” då en upplåtelse av bostadslokal är beroende av en anställning.[1456] I nämnda regel framhålls att besittningsskyddet inte gäller till en sådan lokal om det är nödvändigt att arbetsgivaren använder den för upplåtelse till anställda (8 p.). Besittningsskyddet gäller inte heller om det inte är oskäligt mot hyresgästen att denne får avflytta samt, om hyresförhållandet varat längre än tre år, hyresvärden har synnerliga skäl för uppsägning (9 p.). I för-

[1454] Jfr 6:10 Bostadsrättslag (1991:614).
[1455] Prop. 1983/84:137, med förslag till ändringar i hyreslagstiftningen, s. 117 f. Det övervägdes också huruvida en särskild regel borde införas om skäligheten av en klausul i ett hyresavtal som tvingar hyresgästen att ingå ett anslutande avtal, exempelvis då en hyresgäst utan bil tvingas ingå ett sidoavtal om upplåtelse av parkeringsplats. Någon sådan regel intogs dock inte, se s. 90 f.
[1456] Prop. 1973:23, med förslag till lag om ändring i jordabalken, m.m., s. 65 f.

arbetena uttrycks att en avvägning ska ske mellan arbetsgivarens intresse av att disponera lokalen och arbetstagarens behov av trygghet.[1457]

En diskussion kring kopplade avtal förekommer också i utredningen till 36 § AvtL. Vid prövningen av om ett avtal kan jämkas enligt denna regel ska det enligt utredningen tas hänsyn till om avtalet är kopplat till något annat avtal. Som exempel på avtal som kan vara kopplade till varandra anförs att en försäljning av mark kan vara kombinerad med ett avtal om att säljaren ska uppföra en byggnad på marken. I utredningen framhålls också att avtal mellan flera olika parter kan vara kopplade, liksom det framhålls att verkningarna av ett avtal kan vara beroende av ett annat avtal utan att någon direkt sammankoppling föreligger. Som exempel nämns att en detaljhandlare som på grund av tvingande konsumentlagstiftning tvingas godta en hävning från en konsument kan åberopa detta som en grund för jämkning av mer restriktiva hävningsvillkor i ett avtal med en tillverkare. Däremot kan jämkning inte grundas på att avtalet medför oönskade verkningar för tredje man.[1458] Av utredningen framgår alltså att även avtal mellan olika parter kan vara kopplade vid tillämpningen av denna regel. Någon större ledning för i vilka specifika fall avtal ska anses som kopplade lämnas dock inte.

Det bör särskilt noteras att relevansen av att avgöra huruvida två avtal är att anse som kopplade enligt dessa regler består i huruvida uppsägningen av det ena också leder till uppsägningen av det andra, eller i huruvida något av dem kan jämkas. Kopplingen har däremot inte relevans för att avgöra avtalens kvalificering, vilket det ofta handlar om i skatterätten (exempelvis var frågan i RÅ 1998 ref. 19 huruvida utdelningen och indragningen av aktier skulle ses som en avyttring).

Att två avtal anses som kopplade i ett visst civilrättsligt avseende innebär inte heller att de anses vara kopplade i alla civilrättsliga avseenden. Detta visar NJA 2007 s. 1018.[1459] Målet handlade om ett samarbete mellan ett bensinbolag och en återförsäljare. Samarbetet var reglerat genom fyra avtal, varav ett övergripande avtal och ett hyresavtal avseende lokaler.

[1457] Prop. 1973:23, med förslag till lag om ändring i jordabalken, m.m., s. 66.
[1458] Prop. 1975/76:81 om ändring i lagen (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område, m.m., s. 55 f. Jfr prop. 1988/89:76, om ny köplag, s. 66.
[1459] Lars Samuelsson har i en artikel hänvisat till detta rättsfall som ett exempel på att det förekommer en (förvisso inte helt entydig) civilrättslig doktrin som innebär att kopplade avtal kan ses som enhet, se Samuelson, SN, 2013, s. 854 fotnot 3.

Enligt villkoren i parternas avtal skulle samtliga avtal upphöra att gälla om något av avtalen upphörde att gälla. Bensinbolaget hade sedermera sagt upp samtliga avtal för att driva verksamheten vidare i egen regi. För detta hade bensinbolaget lämnat viss ersättning till återförsäljaren. Denne krävde emellertid ersättning för ett högre belopp, beräknat på en förlust av att avtalen hade sagts upp i sin helhet. Enligt bensinbolaget var samarbetet emellertid reglerat genom fyra olika avtal, varför återförsäljarens rätt till ersättning på grund av uppsägningen begränsade sig till skadan som uppstått till följd av att just hyresavtalet sagts upp.

I målet påstod sig HD göra en intresseavvägning. Vid denna bedömning framhöll HD att bensinbolaget rimligen måste ha kunnat frigöra sig från samarbetet. Att återförsäljaren skulle tillerkännas skadestånd för hela det positiva kontraktsintresset på grund av att bensinbolaget även upplåtit en lokal ansågs inte motiverat. HD påpekade att något så långtgående skadeståndsansvar inte heller gäller vid liknande uppdragsformer, såsom vid handelsagentur eller kommission, trots att uppdragsgivaren upplåter en lokal till uppdragstagaren. HD underkände därför återförsäljarens talan. Att avtalen var kopplade till varandra i det avseendet att samtliga avtal sades upp om något av dem sades upp innebar alltså inte att HD såg avtalen som kopplade i skadeståndshänseende.

När det gäller den ovannämnda regeln i 12:6 JB kan kopplingen mellan två avtal framstå som en förutsättning för regelns tillämplighet. Om det emellertid är så att bedömningen av sammankopplingen varierar beroende på den regel som ska tillämpas rör det sig inte om en bedömning som helt och hållet föregår regelns tillämpning. Kopplingen mellan två avtal är alltså inte bara ett sakförhållande som enligt 12:6 JB leder till att en uppsägning av det ena också innebär en uppsägning av det andra. Att uppsägningen av det ena bör leda till en uppsägning av det andra är istället ett förhållande som delvis ingår i begreppet kopplade avtal.

HD har i vissa mål diskuterat huruvida flera rättshandlingar är att se såsom en ”sammanhängande transaktion”. Frågan har uppkommit när en gäldenär har sålt egendom som omfattas av ett företagshypotek. Medel som inflyter från denna försäljning ingår inte i hypoteksunderlaget,[1460] varför en sådan försäljning försämrar hypoteksinnehavarens säkerhet. I

[1460] Se 2:1 lag 2008:990 om företagshypotek.

NJA 1990 s. 562 hade medel från en försäljning av hypoteksegendom influtit på ett postgirokonto. Banken som administrerade detta konto hade omedelbart fört över det inbetalade beloppet till kundens checkräkningskonto, varefter banken kvittade detta belopp mot kundens checkräkningsskuld. Detta gjordes samma dag som kunden hade försatts i konkurs, varför konkursboet väckte talan om återvinning. Enligt HD användes postgirokontot för in- och utbetalningar av varierande slag varför tillgodohavandet på detta konto ansågs ha införlivats med gäldenärens allmänna tillgångar. Vidare anförde HD att inbetalningen av de aktuella medlen på postgirokontot jämte överföringen till checkkontot inte heller kunde betraktas som en sammanhängande transaktion jämförlig med en betalning från kunden direkt till banken. Återvinning kunde därför ske. Det ska noteras att inte heller i detta fall handlade frågan om kvalificeringen av rättshandlingar, utan HD tog hänsyn till sammansattheten för att bedöma om bankens överföring var till nackdel för andra borgenärer.

I ett liknande mål, NJA 1996 s. 624, betraktades en inbetalning av medel till gäldenären samt dennes vidareöverföring av medlen till en hypotekshavare såsom en sammanhängande transaktion, jämställd med en betalning direkt till hypotekshavaren. Enligt HD kan detta synsätt anläggas när försäljningen av hypoteksegendom företas i syfte att bereda hypotekshavaren betalning och gäldenären i direkt anslutning till erhållandet av betalningen för över motsvarande belopp till hypotekshavaren.

Ett mål där HD uttryckligen tog avstånd från att lösa frågan med ledning av huruvida det rörde sig om en sammansatt transaktion eller inte är NJA 1986 s. 623 I. En bank hade i detta mål beviljat kredit mot en företagsinteckning, men ansökningen om företagsinteckning hade ingivits till inskrivningsmyndigheten först en månad efter skuldens tillkomst. I målet stod det klart att säkerheten kunde återvinnas. Frågan var om skyldigheten att återställa säkerheten kunde jämkas. HD framhöll att om krediten och ansökningen om företagsinteckning ses som en sammanhängande transaktion har kreditgivaren inte åtnjutit någon fördel på övriga borgenärers bekostnad. Enligt HD leder det dock till något av ett cirkelresonemang att fråga sig om en kreditgivare vunnit något eller inte genom att för sent skaffa sig säkerhet. För att avgöra frågan ansåg HD att det istället var nödvändigt att beakta de motiv som anfördes för återvinnings-

reglerna då de tillkom. Detta ger uttryck för ett funktionalistiskt angreppssätt.

Det finns vissa civilrättsliga mål där ett avtals koppling till ett annat avtal har ansetts vara betydelsefullt för dess kvalificering och i sin tur för vilka regler som blir tillämpliga. I NJA 1971 s. 129 hade ett travsällskap upplåtit samtliga restaurangbyggnader och fyra kiosker på sin travbana, men senare sagt upp hyrestagaren för avflyttning. Hyrestagaren gjorde gällande att det rörde sig om ett hyresavtal på vilket då gällande hyreslagstiftning var tillämplig. Travsällskapet hävdade att det inte rörde sig om något hyresavtal utan om en utarrendering av restaurations-, serverings- och försäljningsrörelse på travbanans område och att lokalupplåtelsen bara ingick som ett underordnat moment i detta. Det var alltså kvalificeringen av avtalet såsom ett hyresavtal eller inte som var relevant.

HD anförde att avtalet innefattade sådan upplåtelse av hus eller del av hus mot vederlag som i och för sig omfattas av hyreslagstiftningen, men att upplåtelsen skulle kunna vara att hänföra till annat än hyra om den ingår som ett underordnat moment i ett annat avtal eller om omständigheterna kring avtalet i tillräcklig grad avviker från vad som normalt förekommer vid hyra. Att det med nyttjanderätten följde ett kundunderlag, att kundunderlaget var beroende av upplåtarens verksamhet och att hyrestagaren i praktiken var ensam om kundunderlaget ansågs dock inte vara något som avvek från normala nyttjanderättsupplåtelser. Vidare framhöll HD att nyttjanderätten tog sikte på stora och kapitalkrävande lokaler och därför inte heller kunde betraktas som ett underordnat led i avtalet. HD uttryckte också att travsällskapets och hyrestagarens verksamheter förvisso var ömsesidigt beroende av varandras välgång och att detta föranledde ett behov av att smidigt kunna påkalla förändringar i parternas rättsförhållande. Enligt HD tillät emellertid hyreslagstiftningen att sådana hänsyn kunde beaktas vid dess tillämpning. Sammantaget betraktades därför avtalet som ett hyresavtal. HD uttrycker här två omständigheter till ledning för kvalificeringen av ett avtal: huruvida det ingår som ett underordnat moment i ett annat avtal eller om omständigheterna kring avtalet i tillräcklig grad avviker från vad som normalt förekommer vid hyra.

HD hade att ta ställning till en liknande fråga i NJA 2001 s. 10. Målet handlade om huruvida ett uppsagt avtal var att se som ett hyresavtal eller

inte. Enligt avtalet ifråga hade Stockholms lokaltrafik givit rätt åt en person att på vissa anvisade platser inom tunnelbaneområdet sälja bröd och eventuellt också andra produkter. HD framhöll uttryckligen att det avgörande för bedömningen av det aktuella avtalets rättsliga karaktär inte är den terminologi som används utan avtalets materiella innehåll. I avtalet specificerades det inte var försäljningsplatserna skulle vara belägna, utan detta skulle bestämmas genom en senare överenskommelse. Denna senare överenskommelse var inte heller definitiv utan vardera part kunde löpande kräva en justering av var försäljningsställena skulle vara belägna. Enligt HD talade detta, samt det förhållandet att avtalet väsentligen handlade om en rätt att bedriva försäljning, för att hyresmomentet var av underordnad betydelse. Avtalet ansågs därför inte vara något hyresavtal.

Både NJA 1971 s. 129 och NJA 2001 s. 10 handlade om huruvida något var att kvalificera såsom ett hyresavtal. HD har även i andra sammanhang tagit ställning till kvalificeringen av ett avtal genom att se dess förhållande till andra avtal. I NJA 1955 s. 449 angavs att en fastighetsägare hade arrenderat ut en fastighet, samt ensidigt bundit upp sig mot arrendatorn att sälja fastigheten till denne. HD påstod att avtalen utformats på detta sätt för att undkomma skyldigheten att söka jordförvärvstillstånd. Enligt HD hade avtalen emellertid sådant samband med varandra att de skulle ses som en enda transaktion och därmed som ett förvärv av fastigheten. Eftersom ansökan om jordförvärvstillstånd inte hade lämnats in inom 3 månader från det att nämnda avtal ingicks ansågs förvärvet vara ogiltigt. I NJA 1966 s. 66 handlade frågan om en överlåtelse av en arvslott i ett dödsbo, vars enda kvarvarande tillgångar bestod i vissa byggnader och en fastighet (övriga tillgångar hade utskiftats). Med hänvisning till detta, samt till att överlåtelsen av arvslotten och utskiftningen av dödsboets tillgångar hade genomförts under samma dag och i ett sammanhang ansåg HD att överlåtelsen inte avsåg en andel i ett dödsbo utan en andel i nämnda fastighet och byggnader.[1461] Förvärvaren borde därför ha ansökt om jordförvärvstillstånd.[1462]

[1461] Jfr NJA 1957 s. 733 och NJA 1992 s. 618. Prövades samma fråga? Vad blev utfallet? Vad skiljer dessa mål?

[1462] Lagrådsledamöterna Hesser och Hessler hänvisade till just NJA 1955 s. 449 och NJA 1966 s. 66 i förarbetena till 1980 års skatteflyktslag för att understödja påståendet om att bedömningen av den verkliga innebörden i civilrätten inte bara tar sikte på enstaka

Sammanfattningsvis förekommer diskussioner om ”kopplade avtal” i flera civilrättsliga rättskällor. Enligt 12:6 JB anförs att avtalen ska ha ett ”omedelbart samband” med varandra. I förarbetena till 36 § AvtL uttrycks bland annat att även avtal mellan olika parter kan vara kopplade. Att avtalen anses kopplade i ett visst civilrättsligt avseende innebär dock inte att de anses kopplade i samtliga civilrättsliga avseenden (NJA 2007 s. 1018). HD har i vissa fall också diskuterat huruvida två eller flera rättshandlingar kan vara att se som en sammansatt transaktion. Relevansen av att göra en sådan bedömning i civilrätten består inte alltid i hur olika rättshandlingar ska kvalificeras. I vissa mål har frågan emellertid ansetts ha betydelse för att avgöra om ett avtal ska kvalificeras som ett hyresavtal eller om ett avtal ska kvalificeras som ett fastighetsförvärv i jordförvärvslagens mening. Vid bedömningen av om det förelegat ett hyresavtal har HD framhållit att det ska bedömas om ett avtal ingår såsom ett underordnat moment i ett annat avtal eller om omständigheterna i tillräcklig grad avviker från vad som normalt förekommer vid hyra. Detta ger viss ledning för när två avtal är att se som en sammansatt transaktion vid en tillämpning av hyresreglerna i JB. Vad som utgör ett ”underordnat led” eller ”vad som normalt förekommer” kan emellertid vara svårt att avgöra i andra sammanhang. Att avtal *kan* anses som kopplade i civilrätten utsäger inte när eller i vilka avseenden två specifika avtal är att se som kopplade. Dessutom bör det noteras att avtal eller rättshandlingar kan vara kopplade till varandra i olika bemärkelser. Två eller flera rättshandlingar kan anses vara sammankopplade i den meningen att en domstol hänvisar till slutresultatet av dem istället för att beakta rättshandlingarna som olika steg. Så var exempelvis fallet i Omstruktureringsmålet då HFD såg till slutresultatet av en utdelning och indragning av aktier, med påföljd att det bedömdes som en avyttring. Det är en annan sak att två rättshandlingar bedöms som kopplade i den meningen att den ena anses vara underordnad den andra. HD:s praxis kring huruvida kopplingen mellan olika rättshandlingar skulle medföra att det rörde sig om ett förvärv i jordförvärvslagens mening (NJA 1955 s. 449 och NJA 1966 s. 66) ligger närmare den typen av koppling som det var fråga om Omstruktureringsmålet.

---

rättshandlingar, utan också flera rättshandlingar gemensamt. Se prop. 1980/81:17, med förslag till lag mot skatteflykt, m.m., s. 182 f.

3.5.4.5 Sammanfattning av verklig innebörd, genomsyn, kopplade avtal och sammansatta transaktioner i civilrätten

Termen ”verklig innebörd” används sällan av HD. I ett avgörande (NJA 2000 s. 685) har HD framhållit att den gemensamma partsavsikten kan utvisa att avtalets reella innebörd är en annan än vad parternas beteckning ger uttryck för. För bedömningen av hur ett specifikt händelseförlopp ska kvalificeras verkar civilrätten emellertid inte ge så mycket mer ledning i detta hänseende än att kvalificeringen inte nödvändigtvis behöver följa den beteckning som parterna själva valt. Om detta är allt som avses med det civilrättsliga är det bättre att uttrycka just detta än att uttrycka att den verkliga innebörden åsyftar rättshandlingars civilrättsliga innebörd. Det senare uttryckssättet ger nämligen sken av att specifika händelseförlopp har en korrekt kvalificering som skatterätten bara knyter an till.

Termen ”genomsyn” verkar inte användas av HD. I skatterätten har det däremot hänvisats till ett par HD-avgöranden för att stödja att genomsyn är något som förekommer i civilrätten. Av dessa mål är det svårt att utläsa några mer allmänna kriterier för när genomsyn skulle kunna ske. Bedömningen framstår som beroende av ändamålen bakom den specifika regel som tillämpas. Om detta är vad den civilrättsliga genomsynsmetoden består i borde en sådan metod för skatterättsligt vidkommande innebära att hänsyn tas till ändamålen bakom de skatterättsliga regler som tillämpas. I så fall står det dock klart att det inte är fråga om någon prejudiciell, självständig civilrättslig bedömning.

”Kopplade avtal” verkar diskuteras i något större utsträckning i civilrätten än verklig innebörd och genomsyn. Att avtal anses vara kopplade i ett visst civilrättsligt hänseende innebär emellertid inte att de anses vara kopplade i samtliga civilrättsliga hänseenden. Bedömningen av huruvida två avtal ska ses som kopplade görs inte alltid heller för att fastställa hur de ska kvalificeras. HD har dock tagit ställning till huruvida olika avtal varit att se som kopplade till varandra för att avgöra vad ett hyresavtal är. HD har då bedömt huruvida ett visst avtal ingått som ett underordnat moment i ett annat avtal eller om omständigheterna har avvikit i tillräckligt hög grad från vad som normalt förekommer vid hyra. Att bedöma vad som utgör ett ”underordnat led” eller ”vad som normalt förekommer” är emellertid svårt att översätta till andra sammanhang. Att avtal *kan* ses som kopplade i civilrätten utsäger inte huruvida två specifika avtal är att se som

kopplade. Avtal kan dessutom vara kopplade till varandra i olika bemärkelser. De kan vara kopplade till varandra på det sättet att en domstol ser till slutresultatet av dem istället för att se på dem som separata steg. Ett exempel på detta förekommer i Omstruktureringsmålet. Alternativt kan avtal vara kopplade till varandra på det sättet att det ena ses som underordnat ett annat, till exempel genom att ett avtal om hyra av parkeringsplats konsumeras av ett avtal om hyra av bostad och sålunda anses ingå i bostadshyresavtalet.

3.5.5 Analys av vilken ledning civilrätten ger för de skatterättsliga frågeställningarna

3.5.5.1 Avverkningsmålet (RÅ 2004 ref. 27)

I Avverkningsmålet hade som bekant en fysisk person upplåtit avverkningsrätter till två aktiebolag (AB A och AB B) som ägdes av den fysiska personens make. Dessa bolag hade för ett klart högre belopp under dagen efter respektive upplåtelse upplåtit avverkningsrätterna vidare till AB C. SKV hävdade att den fysiske personen skulle anses ha upplåtit avverkningsrätterna direkt till AB C. Enligt HFD gav utredningen i målet emellertid inte stöd för att detta var rättshandlingarnas egentliga innebörd. Den fysiske personen beskattades därför endast för det lägre belopp som hade inbetalats från makens bolag, medan dessa bolag i sin tur kunde kvitta intäkterna från upplåtelsen till AB C mot tidigare uppkomna kostnader.

Frågan är då vad den verkliga innebörden är i civilrätten av den fysiska personens upplåtelser av avverkningsrätter till AB A och AB B, samt av AB A:s och AB B:s vidareupplåtelser till AB C. För att fastställa detta bör det till att börja med frågas i vilket sammanhang det över huvud taget är relevant att ta ställning till denna fråga i civilrätten. Jag kan emellertid inte se att denna fråga är särskilt civilrättsligt relevant. En fråga som skulle kunna ställas i civilrätten är huruvida något av avtalen skulle kunna jämkas eller huruvida den fysiske personen skulle kunna kräva AB C på betalning. Såsom dessa frågeställningar ser ut handlar de om vilka olika anspråk som olika subjekt kan göra gällande gentemot varandra, snarare än vad transaktionernas korrekta etiketter är. Frågan

om vad nämnda transaktioners korrekta etiketter är framstår alltså inte som en civilrättslig fråga, men behandlas ändå i skatterätten såsom civilrättslig. Detta ger uttryck för en av de faktorer som producerar det civilrättsliga i skatterätten.[1463]

Talet om verklig innebörd ger intryck att handla om vad innebörden är av rättshandling x och rättshandling z som om dessa rättshandlingar har en *innebörd i sig*. Den fysiska personens upplåtelser av avverkningsrätter till AB A och AB B, samt AB A:s och AB B:s vidareupplåtelser till AB C kan emellertid inte ha någon annan innebörd *i sig* än just att den fysiska personen har upplåtit avverkningsrätter till AB A och AB B, samt att AB A och AB B har upplåtit dem vidare till AB C. Frågan kring vad den verkliga innebörden är i sig kan alltså inte uppställas utan att samtidigt besvaras. Frågan är tautologisk.

Anta då att talet om verklig innebörd inte ska förstås som en kvalificering av transaktionerna, utan enbart som det förhållandet att förekommande transaktioner ska betraktas separat i skatte- och civilrätten. Ur civilrättslig synvinkel är det emellertid inte någon självklarhet att upplåtelserna ska ses var och en för sig. Enligt förarbetena till 36 § AvtL framgår som sagt att avtal mellan flera olika parter kan vara kopplade.[1464] Bara för att avverkningsrätterna upplåts av olika parter i flera led innebär inte det att avtalen inte skulle kunna anses som kopplade enligt denna regel.

En omständighet som det hade kunnat fästas vikt vid för att komma till slutsatsen att avtalen ska ses som kopplade består i att vidareupplåtelsen från AB A och AB B till AB C skedde dagen efter upplåtelsen från den fysiska personen till AB A och AB B. I NJA 1996 s. 624 och NJA 1966 s. 66 ansågs det förhållandet att två avtal tillkommit i direkt anslutning till varandra eller i ett sammanhang tala för att de skulle betraktas gemensamt.

Ytterligare en omständighet som det hade kunnat läggas vikt vid i Avverkningsmålet är att parterna genom sitt handlade hade uppnått samma effekter (med bortseende från skattefrågan) som om den fysiske personen hade lämnat ett aktieägartillskott till AB A och AB B. Detta kan

[1463] Se avsnitt 1.3.4 (faktor nr. 3).
[1464] Prop. 1975/76:81 om ändring i lag om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens området 36 §, s. 55.

jämföras med ett argument som HD lade vikt vid i NJA 1981 s. 562. Till stöd för att vissa rättshandlingar skulle vara återvinningsbara anförde HD att det faktiska och ekonomiska resultat som hade uppnåtts genom transaktionerna lika gärna hade kunnat uppnås genom transaktioner som hade varit klart återvinningsbara. I Avverkningsmålet noterade HFD förvisso att parterna hade uppnått samma effekter som om ett aktieägartillskott hade lämnats till AB A och AB B, men enligt HFD hänförde sig detta till parternas motiv för att upplåtelserna hade skett på det sätt som uttrycktes i avtalet och dess skatterättsliga konsekvenser. Detta var något som enligt HFD saknade betydelse för bedömningen av deras verkliga innebörd.

Det skulle alltså vara möjligt att finna stöd i civilrättsliga normer för att betrakta upplåtelserna i Avverkningsmålet såsom kopplade. Som framgår ovan visar emellertid NJA 2007 s. 1018 att en sammankoppling i ett visst civilrättsligt avseende inte behöver innebära att avtalen ses som sammankopplade i alla civilrättsliga avseenden. I NJA 1996 s. 624 hade en betalning för såld hypoteksegendom, samt säljarens omedelbara vidareöverföring av medlen till hypoteksinnehavaren ansetts som en sammanhängande transaktion. Däremot sågs det inte som en sammanhängande transaktion i NJA 1990 s. 562 då hypoteksinnehavaren med stöd av fullmakt flyttade över de inbetalda medlen till ett annat konto för att ge sig själv kvittningsrätt. Vad är då bestämmande för om två rättshandlingar ska ses som en sammanhängande transaktion? Enligt nyssnämnda avgöranden verkar det ankomma på huruvida försäljningen av hypoteksegendom sker i syfte att bereda hypoteksinnehavaren betalning samt huruvida gäldenären omedelbart för över medlen till denne. Huruvida det i Avverkningsmålet förelegat ett syfte att bereda en hypoteksinnehavare betalning kan inte prövas eftersom det inte alls var vad frågan handlade om i detta mål. Frågan om två avtal är att se som kopplade ankommer alltså på den kontext som påkallar frågeställningen. Det talar för att två eller flera avtal inte är kopplade i sig, utan att kopplingen betingas av hänsyn till de effekter som uppstår av att de *anses* som kopplade i ett visst sammanhang. Beroende på vilken del av civilrätten man ser till är det därför möjligt att nå olika slutsatser avseende huruvida transaktionerna ses som sammantagna eller fristående i civilrättslig mening. Till följd av denna

faktor kan diametralt olika förståelser av det civilrättsliga produceras i en skatterättslig kontext.[1465]

Till stöd för att inte se upplåtelserna som sammankopplade skulle det kunna anföras att den fysiske personen inte med framgång hade kunnat kräva AB C på den ersättning som enligt avtalet mellan AB C och makens bolag skulle erläggas för avverkningsrätten. Antagligen var den fysiske personen emellertid inte heller intresserad av att föra någon sådan talan (denne hade som sagt själv uppgivit i målet att avsikten med upplägget var att göra ett tillskott till AB A och AB B med obeskattade medel). Denna fråga var därför aldrig särskilt civilrättsligt relevant. Vidare är det inte helt omöjligt att AB C hade kunnat rikta vissa anspråk mot den fysiske personen. Av vissa HD-fall framgår att det vid så kallade kontraktskedjor kan vara möjligt för ett subjekt att även på *inomobligatorisk grund* rikta anspråk mot inte bara sin avtalspart utan också mot avtalspartens avtalspart.[1466]

Det kan konstateras att det i Avverkningsmålet förekommer flera omständigheter som hade kunnat läggas till grund för att anse den fysiske personen såsom upplåtare i förhållande AB C: att AB A och AB B var helägt av maken till den fysiske personen, att vidareupplåtelserna skedde dagen efter de ursprungliga upplåtelserna samt till ett klart högre pris, att den fysiske personen endast erhållit 80 000 kr av den ursprungliga fordringen utan att invända och att parterna själva uppgivit att syftet varit att tillföra obeskattade medel till aktiebolaget. Det är svårt att se varför dessa omständigheter skulle vara mindre verkliga än den omständigheten att det förekom handlingar enligt vilka den fysiske personen upplät avverkningsrätter till AB A och AB B, samt att AB A och AB B upplät dem vidare till AB C. Uttrycket ”verklig innebörd” har alltså bara använts av HFD för att språkligt legitimera prioriteringen av vissa omständigheter framför andra. Begreppet har använts som ett avgränsningskriterium utan att det av nödvändighet var tvunget att leda till den avgränsning som HFD företog.

[1465] Se avsnitt 1.3.5 (faktor nr. 4).

[1466] NJA 1995 s. 197, NJA 1996 s. 400, NJA 2000 s. 48 och justitieråd Lindskogs tillägg i NJA 2014 s. 760 p. 2. En utgångspunkt synes dock vara att det genom avtal inte är möjligt att binda tredje man, se exempelvis NJA 1939 s. 159.

Sammanfattningsvis anger inte civilrätten entydigt att den fysiske personen inte hade kunnat ses som upplåtare direkt till AB C. Tvärtom hade civilrättsliga normer kunnat åberopas för att komma till just denna slutsats. Det är svårt att se att de omständigheter i målet som talar för ett sådant ställningstagande skulle vara mindre verkliga än de omständigheter som HFD grundade sitt avgörande på. Termen ”verklig innebörd” har i domskälen därför bara tjänat funktionen att språkligt legitimera en viss prioritering av omständigheter och intressen.

3.5.5.2 Omstruktureringsmålet (RÅ 1998 ref. 19)

Som framgår ovan ansåg HFD i detta mål att en utdelning i form av dotterbolagsaktier till en av delägarna i moderbolaget och att en efterföljande indragning av dennes aktier i moderbolaget skulle ses som en skattepliktig avyttring. HFD framförde att var och en av rättshandlingarna framstod som säregna ur bolagsrättslig synpunkt och att de därför borde betraktas utifrån en helhetssyn.

Frågan är då om rättshandlingarna har denna innebörd i civilrätten. Att utdelning endast lämnas till en aktieägare och att indragning sker av endast en aktieägares aktier skulle kunna framstå som säreget med hänsyn till likhetsprincipen i 4:1 ABL. Denna regel innebär att alla aktier har lika rätt i bolaget om inte annat följer av lag eller föreskrifter i bolagsordningen. Regeln kompletteras av den så kallade generalklausulen, enligt vilken beslut inte får fattas som formellt sett behandlar aktieägare lika men som ändå ger en otillbörlig fördel åt en aktieägare till nackdel för bolaget eller någon annan aktieägare (7:47 och 8:41 ABL). I Omstruktureringsmålet var det fråga om en formell olikabehandling, varför likhetsprincipen aktualiserades. Likhetsprincipen utgör emellertid en regel till skydd för aktieägare. Av förarbetena till 1944 års ABL framgår att avsteg kan ske från likhetsprincipen genom samtycke från de aktieägare som särbehandlas.[1467] Motsvarande framgår av NJA 1981 s. 1117 där HD framhöll att jävsregeln för styrelseledamöter[1468] är en aktieägarskyddsregel och

[1467] SOU 1941:9, Lagberedningens förslag till lag om aktiebolag m.m., s. 302. Jfr NJA 2013 s. 117, särskilt p. 14 (detta mål gäller i och för sig en bostadsrättsförening). Se även Johansson, 2018, s. 170, samt Nerep och Samuelson, www.nj.se/juno, hämtad den 7 februari 2020 kommentar till 4:1 ABL under rubrik 2.5.

[1468] I rättsfallet tillämpades 86 § i 1944 års ABL. Se numera 8:34 ABL.

att den därför inte kan tillämpas om det inte finns några aktieägare som lider förfång av att en styrelseledamot ingår ett avtal med sig själv. I Omstruktureringsmålet fanns det inget som antydde att aktieägarna inte var överens. Utdelningen och indragningen verkar därför inte ha varit bolagsrättsligt ogiltiga. Att utdelningen och indragningen i övrigt kan framstå som udda saknar mig veterligen bolagsrättslig relevans.

Att vare sig den riktade utdelningen eller indragningen strider mot ABL säger inget om rättshandlingarnas kvalificering. Det är emellertid tveksamt att inblandade parter skulle kunna undkomma utdelningsreglerna i ABL genom att påpeka att rättshandlingarna egentligen har utgjort en försäljning. Indragningen av aktier är inte en motprestation som riktar sig mot bolaget, i utbyte mot dotterbolagsaktierna.[1469] Bolaget gör inte något förvärv av aktierna.[1470] Eftersom det fria egna kapitalet minskar och utdelningsreglerna avser att skydda bolagets borgenärer borde dessa regler bli tillämpliga.

Möjligen skulle rättshandlingarna kunna kvalificeras såsom ett köp eller byte enligt KöpL (1 § KöpL). Någon definition av köp eller byte står emellertid inte att finna i lagen. Huruvida en utdelning av dotterbolagsaktier och en indragning av aktier i moderbolaget kan ses som ett byte enligt KöpL har såvitt jag kan se inte diskuterats i någon civilrättslig rättskälla. Det är till och med tveksamt huruvida denna kvalificeringsfråga är särskilt relevant i civilrätten över huvud taget. Att i skatterätten ändå behandla det som en civilrättslig fråga är en av de faktorer som producerar det civilrättsliga i en skatterättslig kontext.[1471] Förvisso skulle frågan kunna bli relevant om den utdelningsmottagande aktieägaren önskar göra ett felansvar gällande enligt KöpL på grund av att dotterbolagsaktierna exempelvis varit felaktigt värderade.[1472] Eftersom en köpare emellertid inte får göra något fel gällande som denne kan antas ha känt till vid köpet (20 § 1 st. KöpL) är det tveksamt huruvida en tidigare aktieägare med framgång kan göra anspråk på ett sådant felansvar. Vidare kan noteras att merparten av KöpL:ens påföljdsregler inte är särskilt aktuella när det gäller

[1469] Jfr 17:2, 3 och 20:8 ABL. Indragningen skulle möjligen kunna vara till gagn för den andra aktieägaren i form av en större andel i (det före detta) moderbolaget, men värdet på dessa aktier har givetvis minskat med värdet på dotterbolagsaktierna.
[1470] Jfr 19:4-5 ABL.
[1471] Se avsnitt 1.3.3 (faktor nr. 2).
[1472] Se exempelvis Sacklén, SvJT, 1993, s. 812 ff.

utdelningen och indragningen av aktier. Vare sig avhjälpande eller omleverans (34 § KöpL) borde vara av intresse. Vid hävning ska vardera part enligt 64 § KöpL lämna tillbaka vad denne mottagit. Som framgår ovan rör det sig emellertid om ett trepartsförhållande. Aktieägaren har fått dotterbolagsaktierna i utdelning från aktiebolaget, men bolaget har inte fått någon prestation i retur genom indragningen. Det är därför oklart ifall hävning skulle leda till att indragningen av aktier återgår. Den påföljd som skulle kunna vara möjlig är prisavdrag.[1473] I övrigt är inte KöpL:ens påföljdssystem avpassat för den här situationen.

Om det civilrättsliga skulle förstås som en metod istället för en kvalificering av förekommande rättshandlingar skulle det med stöd av NJA 1966 s. 66 kunna hävdas att Omstruktureringsmålet överensstämmer med civilrätten. I NJA 1966 s. 66 såg HD till det sammantagna resultatet av en utskiftning av tillgångar och en överlåtelse av en dödsboandel. Att se till resultatet av olika rättshandlingar var också något HFD gjorde i Omstruktureringsmålet. I denna bemärkelse skulle Omstruktureringsmålet kunna påstås överensstämma med civilrätten. Förklaringsvärdet hos detta påstående är dock ganska begränsat. Det förklarar inte varför bedömningen blev som den blev i Omstruktureringsmålet, utan innebär endast att eftersom HD gjort på ett visst sätt i ett visst mål skulle HFD kunna använda sig av liknande tillvägagångssätt. Huruvida det civilrättsliga ska ses som en metod eller som ett innehåll är också en av de faktorer som producerar olika förståelser av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext.[1474]

Sammanfattningsvis är stödet bristfälligt för att HFD:s kvalificering skulle vila på civilrätten. Det är till och med tveksamt huruvida kvalificeringsfrågan är civilrättsligt relevant över huvud taget. Att HFD beaktade resultatet av olika rättshandlingar skulle däremot kunna sägas överensstämma med civilrätten i den bemärkelsen att också HD såg till resultatet av en utskiftning av tillgångar och en överlåtelse av en dödsboandel i NJA 1966 s. 66. Att HFD:s metod på detta sätt skulle sägas vara civilrättslig säger emellertid inte särskilt mycket.

[1473] Jfr Lindskog, Prisavdrag vid byte, i Festskrift till Jan Ramberg, 1996, s. 379 ff. och Herre, Ersättningar i köprätten - särskilt om skadeståndsberäkning, 1996, s. 137 ff.
[1474] Se avsnitt 1.3.8 (faktor nr. 7).

3.5.5.3 Fastighetsleasingmålet (RÅ 1989 ref. 62 I och II)

I RÅ 1989 ref. 62 I och II skulle som sagt ett finansbolag förvärva en fastighet (I) och en byggnad på ofri grund (II), för att därefter hyra ut dessa till säljaren med återköpsrätt. HFD anförde i dessa mål att bedömningen av det civilrättsliga förhållandet inte gav skäl att ge avtalen en annan innebörd än vad deras form utvisade: försäljning, uthyrning, optionsavtal. Enligt HFD skulle alltså upplägget innebära att finansbolaget förvärvade fastigheterna och inte bara tog emot dem som säkerhet, varför de skulle utgöra omsättningstillgångar i finansbolagets rörelse. Frågan inställer sig då om denna slutsats vilar på civilrätten.

Målet kommenteras i fastighetsleasingutredningen där det framhålls att det avgörande för utfallet verkar ha varit huruvida transaktionen civilrättsligt utgjorde ett omsättningsköp eller en säkerhetsöverlåtelse.[1475] Enligt utredningens mening rörde det sig utan tvekan om en säkerhetsöverlåtelse. Vidare framhölls att den vikt som majoriteten i RÅ 1989 ref. 62 lade vid avtalets form är svårförklarlig eftersom detta inte är något som skiljer omsättningsöverlåtelser från säkerhetsöverlåtelser.[1476] Utredningen ifrågasatte också huruvida en civilrättslig bedömning borde ligga till grund för beskattningen av *sale and lease back*-transaktioner över huvud taget. Det framhölls att flera civilrättsliga regler har tillkommit för att tillgodose borgenärs- och tredjemansintressen, utan något beaktande av de skatterättsliga verkningarna. Dessutom framhölls att en anknytning till den formella gränsdragningen mellan omsättnings- och säkerhetsöverlåtelser kan leda till olika bedömningar av transaktioner vars ekonomiska innebörd är likartad. I civilrätten blir det ofta, tämligen slumpartat, olika utfall beroende på hur den enskilda affären ser ut. Vidare framhölls att förutsebarhetsskäl brukar anföras som motiv för skatterättens anknytning till civilrätten, men att civilrättens potential att gagna förutsebarheten problematiseras av att den civilrättsliga gränsdragningen ofta är svårbedömbar och av att många frågor är oklara.[1477]

För att bestämma huruvida de transaktioner som det var fråga om i Fastighetsleasingmålet kvalificeras såsom säkerhets- eller omsättnings-

[1475] SOU 1991:81, Fastighetsleasing – Sale and lease back, s. 116. Det kan noteras att utredningen aldrig ledde till lagstiftning.
[1476] SOU 1991:81, Fastighetsleasing – Sale and lease back, s. 118 f.
[1477] SOU 1991:81, Fastighetsleasing – Sale and lease back, s. 201 ff.

överlåtelser bör det först frågas i vilket eller vilka civilrättsliga sammanhang detta är relevant att ta ställning till. Det kan då noteras att det skulle kunna vara relevant att ta ställning till huruvida dessa transaktioner är att karaktärisera såsom ett avtal om pant eller säkerhet enligt 37 § AvtL. Enligt denna bestämmelse får ett avtalsvillkor om att pant eller säkerhet ska vara förverkad för det fall gäldenären inte kan betala den underliggande skulden inte göras gällande mellan parterna. Frågan om en försäljning med återköpsrätt är att kvalificera som en säkerhet enligt 37 § AvtL prövades i NJA 1949 s. 744. Säljaren/leasetagaren gjorde i detta mål gällande att avtalet till sin verkliga innebörd var ett kreditavtal. Enligt sin lydelse avsåg avtalet dock en försäljning av en bil med rätt för säljaren att återköpa bilen senast ett visst angivet datum för samma belopp. Säljaren hade åtagit sig att stå för garagehyran under denna period och köparen hade åtagit sig att återlämna bilen i samma skick som bilen uppvisade på kontraktsdagen, samt med samma mätarställning. På grund av likviditetssvårigheter fick säljaren anstånd av köparen med återköpsfristen, men när väl säljaren önskade återköpa bilen avvisade köparen denna begäran. Köparen vidaresålde istället bilen för ett högre belopp. HD instämde i säljarens uppfattning att avtalet innebar ett lån mot lämnande av bilen som säkerhet, men använde inte själv termen ”verklig innebörd”. Med stöd av 37 § AvtL ansåg HD att köparen inte hade bättre rätt till bilen efter återköpsfristens utgång.

I Fastighetsleasingmålet ansåg däremot HFD att de ingångna avtalen inte innebar ett ställande av en säkerhet utan en, som HFD formulerade det, överföring av äganderätten. Detta framstår som en avvikelse från civilrätten sett till NJA 1949 s. 744.

Utfallet blev dock annorlunda i NJA 1952 s. 256 där 37 § AvtL prövades på en liknande typ av transaktion. I detta mål ansåg inte HD att en försäljning som hade förenats med en återköpsrätt föll under 37 § AvtL. HD framhöll att det inte hade visats att förvärvaren fått veta mer om anledningen till försäljningen än att säljaren behövde frigöra medel för en affär. Enligt Svante Bergström beror de olika fallen i NJA 1949 s. 744 och NJA 1952 s. 256 på återköpspriset. I det första fallet var priset förhållandevis lågt och i det senare var priset mer normalt.[1478] Enligt

[1478] Bergström, Pantavtal eller köp? Något om gränsdragningen mellan avtalstyper, i Nordisk gjenklang - Festskrift till Carl Jacob Arnholm, 1969, s. 321 f.

fastighetsleasingutredningen saknas det emellertid stöd i domskälen för denna uppfattning. Som en förklaring till de olika utfallen anförs istället att köparen i -49 års fall inte hade rätt att använda bilen så länge återköpsrätten gällde, medan något sådant avtalsvillkor inte förekom i -52 års fall.[1479]

Det är alltså inte helt klart vad som ansågs göra transaktionen till en säkerhetsöverlåtelse i det ena, men inte det andra fallet. Såvitt gäller Fastighetsleasingmålet kan emellertid konstateras att säljaren både skulle fortsätta att disponera över den överlåtna tillgången, samt att återköpspriset enligt HFD skulle motsvara överlåtelsepriset minskat med de avskrivningar som görs under finansbolagets innehavstid. Oavsett om den främsta skillnaden mellan -49 och -52 års fall bestod i säljarens bibehållna nyttjanderätt eller i återköpsprisets storlek borde det röra sig om ett ställande av en säkerhet, snarare än om en försäljning i Fastighetsleasingmålet.

En annan regel där det är relevant att ta ställning till huruvida en *sale and lease back*-transaktion kan vara att kvalificera som en säkerhet är 4:12 KonkL. Regeln uppställer villkor för återvinning av en säkerhet som gäldenären har överlämnat viss tid före sin konkurs. I förarbetena till bestämmelsen uttalas att den är tillämplig på säkerheter som iklätts formen av överlåtelseavtal.[1480] Mig veterligen har det inte heller i rättslitteraturen ifrågasatts att regeln skulle vara tillämplig på säkerhetsöverlåtelser.[1481]

I vissa sammanhang har HD emellertid gjort skillnad på säkerhetsöverlåtelser och pantavtal. Så är fallet vad gäller en förvärvares skydd mot överlåtarens borgenärer vid förvärv av byggnad på annans mark. I NJA 1952 s. 407 uttalade HD att köparen av en byggnad på annans mark vinner skydd mot säljarens borgenärer genom avtalet, även om försäljningen har gjorts i säkerhetssyfte. Däremot uttalade HD i NJA 1954 s. 455 att vid pantsättning är själva pantavtalet i sig inte tillräckligt. Att HD inte alltid behandlar säkerhetsöverlåtelser på samma sätt som pantavtal framgår

[1479] SOU 1991:81, Fastighetsleasing – Sale and lease back, s. 106, 108.
[1480] Prop. 1975:6, om ändring i konkurslagen (1921:225) m.m., s. 231.
[1481] Welamson, 1961, s. 248 f., Walin, Materiell konkursrätt - konkursfordringarna, solidariskt ansvar, kvittning, konkursegendomen, återvinning m m, 1987, s. 198, Lennander, Återvinning i konkurs, 2013, s. 289 ff., Renman, Återvinning enligt 4 kap. konkurslagen - en process- och insolvensrättslig manual, 2013, s. 206 f., Mellqvist och Welamson, 2017, s. 136, Palmér och Savin, www.nj.se/juno, hämtad den 7 januari 2020, kommentar till 4:12 KonkL.

också av NJA 1912 s. 156 där lösöreköpslagen ansågs vara tillämplig på en säkerhetsöverlåtelse trots att nämnda lag inte gäller panträtter. Möjligen skulle det alltså vara i denna bemärkelse som HFD:s ställningstagande i Fastighetsleasingmålet kan sägas vila på civilrätten. Det skulle också kunna vara en förklaring till varför HFD underkände *sale and lease back*-uppläggen i RÅ 1998 ref. 58 II-III. I dessa mål rörde det sig nämligen inte om någon fastighet eller byggnad på annans mark. Att det är i denna bemärkelse som Fastighetsleasingmålet vilar på civilrätten framgår emellertid inte av domskälen. Inte heller står det klart varför denna del av civilrätten skulle vara mer relevant än exempelvis den kvalificering som aktualiseras vid en tillämpning av 37 § AvtL. Det går också på tvären med att skatterätten i rättslitteraturen har påstått bygga på obligationsrätten och inte på sakrätten.[1482] Det hela visar att beroende på vilken del av civilrätten man ser till produceras olika förståelser av vad det civilrättsliga är, med påföljd att olika slutsatser nås avseende Fastighetsleasingmålets förhållande till civilrätten.[1483]

Sammanfattningsvis finns det vissa möjligheter att jämföra HFD:s kvalificering i RÅ 1989 ref. 62 med hur motsvarande transaktioner skulle kvalificeras vid tillämpningen av civilrättsliga regler. HFD:s kvalificering skulle kunna sägas ligga i linje med att en köpares skydd mot säljarens borgenärer vid ett köp av en byggnad på annans mark inte följer rättsnormerna för vad som gäller för panträtter (NJA 1952 s. 407). Emellertid framstår HFD:s utslag som en avvikelse från den kvalificering som eventuellt hade gjorts vid en tillämpning av 37 § AvtL. Det följer därför inte bara av civilrätten att de transaktioner som prövades i RÅ 1989 ref. 62 I och II *inte skulle kunna* ses som ett ställande av en säkerhet. Civilrätten hade med andra ord kunnat åberopas för att komma till motsatt slutsats.

[1482] Bergström och Thorell, SN, 1982, s. 526 f., Nerep, SvSkT, 1989, s. 344 ff. och Hultqvist, SN, 1999, s. 398 ff. Enligt Göransson bör obligationsrätten bilda en utgångspunkt, se Göransson, SN, 1985, s. 31 f. I prop. 1978/79:210, Ändrad företagsbeskattning, s. 100 uttalade emellertid departementschefen att reglerna för separationsrätt i konkurs ska ligga till grund för vem som skatterättsligt har rätt till värdeminskningsavdrag. Uttalandet har kritiserats i Bergström och Thorell, SN, 1982, s. 393.

[1483] Att företeelser kvalificeras på ett kontextuellt sätt i civilrätten är en faktor som kan producera diametralt olika förståelser av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext, se avsnitt 1.3.5 (faktor nr. 4).

3.5.5.4 Flygplansleasingmålet med flera (RÅ 1998 ref. 58 I-III)

I Flygplansleasingmålet hade leasegivaren inte först köpt den uthyrda tillgången från leasetagaren, utan förvärvat den från en tillverkare och därefter hyrt ut den till leasetagaren. Dessutom hade leasegivaren överlåtit tillgången till ett investeringsbolag som yrkade på värdeminskningsavdrag. HFD underkände detta yrkande med motivering att investeringsbolaget inte kunde godtas som ägare. Frågan inställer sig då om detta ställningstagande grundar sig på civilrätten eller inte.

Äganderättstermen förekommer 1 § 3 st. AvbetL, varför det kan framstå som att äganderättsfrågan har betydelse för att avgöra om ett hyresavtal är att se som ett avbetalningsköp eller inte vid tillämpningen av denna lag. Huruvida lagen är tillämplig på ett visst avtal eller inte är en betydelsefull fråga eftersom lagen innehåller tvingande bestämmelser till en avbetalningsköpares förmån, särskilt vad gäller regeln om avräkning vid varans återtagande (9 § AvbetL). Av 1 § 3 st. AvbetL framgår att ett avtal som har betecknats såsom ett hyresavtal är att se som ett avbetalningsköp under förutsättning att hyrestagaren varit avsedd att bli ägare till den hyrda tillgången.

När regeln infördes 1915 motiverades den med att det i rättspraxis uppstått svårigheter att bedöma den verkliga innebörden av vissa avtal i gränslandet mellan hyra och avbetalning, då det i avtalet inte intagits någon bestämmelse om äganderättens övergång.[1484] Vidare framhölls det i förarbetena tre typexempel på situationer då ett hyresavtal är att se som ett avbetalningsköp: (1) då hyrestagaren vid erläggandet av samtliga hyreskostnader har rätt att behålla det hyrda objektet, (2) då hyrestagaren vid hyresperiodens utgång har rätt att köpa ut objektet för en symbolisk summa och (3) då det tyst förutsätts att hyrestagaren ska behålla objektet efter hyrestidens utgång.[1485] Viss ledning lämnades också i förarbetena för hur denna bedömning ska göras. Det avgörande är inte ett avtals beteckning, utan dess ekonomiska syfte. Vid bedömningen ska särskilt beaktas om hyresbeloppen är höga i relation till det värde som erhålls i form av sakens nyttjande, samt om någon bestämd hyrestid har avtalats.[1486]

[1484] NJA II 1915 nr 6, Lagstiftning om avbetalningsköp, s. 307.
[1485] NJA II 1915 nr 6, Lagstiftning om avbetalningsköp, s. 304.
[1486] NJA II 1915 nr 6, Lagstiftning om avbetalningsköp, s. 306 f.

En liknande regel återfanns i 1977 års och 1992 års konsumentkreditlagar. Regeln föreskrev att ett kreditköp föreligger även om ett avtal har betecknats såsom ett hyresavtal, under förutsättning att avsikten med avtalet varit att hyrestagaren skulle bli ägare till tillgången.[1487] I förarbetena till 1992 års lag anfördes det att regeln i sak skulle ha samma innehåll som i 1977 års lag.[1488] I förarbetena till 1977 års lag hänvisades det till 1 § AvbetL.[1489] Intressant nog hänvisar förarbetena till nuvarande AvbetL tillbaka till förarbetena till 1977 års KkrL.[1490] Detta skulle kunna tas till intäkt för att det rör sig om samma bedömning.

Någon motsvarande regel finns inte i nuvarande KkrL. Denna lag bygger på konsumentkreditdirektivet.[1491] Enligt art. 2.2 d) ska inte direktivet tillämpas på hyres- eller leasingavtal såvida det inte föreligger en skyldighet för hyrestagaren i hyresavtalet eller i annat enskilt avtal att förvärva det uthyrda objektet. I förarbetena till nuvarande KkrL uttalas det att lagen inte är tillämplig på hyresavtal, men däremot på kreditavtal som har betecknats såsom hyresavtal. Avgörande för om ett kreditavtal föreligger är enligt förarbetena huruvida konsumenten är avsedd att bli ägare till den hyrda tillgången.[1492] Eftersom direktivet har en något annorlunda avfattning är det dock möjligt att bedömningen kan komma att avvika från den som görs vid en tillämpning av 1 § 3 st. AvbetL.

En annan regel vars formulering motsvarar 1 § 3 st. AvbetL är 2:5 JB. Regeln föreskriver att återtagandeförbehåll som har uppställts vid försäljningen av en lös sak inte får göras gällande om saken har blivit fastighetstillbehör. I 2 st. framgår att detsamma gäller för avtal som har betecknats såsom hyresavtal om det är avsett att hyrestagaren ska bli ägare till tillgången. I förarbetena utvecklas dock inte närmare när så är fallet.[1493]

Av det ovanstående framgår alltså att det i flera olika lagregler har angetts att hyresavtal ska anses som kreditköp om avsikten är att hyrestagaren ska bli ägare till tillgången. Förarbetena till AvbetL och gamla

[1487] Se 3 § 2 st. konsumentkreditlag (1977:981) och 3 § 2 st. konsumentkreditlag (1992:830).
[1488] Prop. 1991/92:83, om ny konsumentkreditlag, s. 105 f.
[1489] Prop. 1976/77:123, med förslag till ny konsumentkreditlag m.m., s. 140, s. 158 f.
[1490] Prop. 1977/78:142, om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., s. 84.
[1491] Europaparlamentets och rådets direktiv 2008/48/EG av den 23 april 2008 om konsumentkreditavtal och om upphävande av rådets direktiv 87/102/EEG.
[1492] Prop. 2009/10:242, Ny konsumentkreditlag, s. 41.
[1493] Se prop. 1970:20, med förslag till jordabalk.

KkrL antyder också att bedömningen ska göras på samma sätt. Detta bekräftar emellertid inte att bedömningen faktiskt görs på samma sätt.

Såvitt gäller HD:s praxis kan noteras att HD inte i något mål tagit ställning till frågan om hur gränsen ska dras mellan hyres- och köpeavtal. I ett mål har frågan varit ostridig (NJA 1962 s. 129). I ett annat mål handlade inte frågan om huruvida ett hyresavtal *utgjorde* ett köpeavtal, utan om huruvida ett hyresavtal *övergått* i ett köpeavtal (NJA 1976 s. 134).

Gränsdragningen mellan hyra och köp ställdes på sin spets av justitieråd Håstad i ett tillägg till NJA 2009 s. 79. I målet ansåg HD att en leasegivare hade bättre rätt till ett uthyrt objekt än leasetagarens borgenärer trots att leasegivaren gett leasetagaren rätt att för egen räkning förfoga över den uthyrda tillgången. Om det istället hade rört sig om ett kreditköp hade säljaren inte varit skyddad på grund av förfogande-medgivandet. HD framhöll att leasetagarens konkursbo inte hade åberopat några omständigheter i målet till stöd för att det rörde sig om ett kreditköp. I ett tillägg till domen företog emellertid justitieråd Håstad en sådan bedömning. Med hänsyn till att hyresbeloppen i motsvarande mån minskade köpeskillingen vid en eventuell framtida försäljning till leasetagaren, samt att leasetagaren hade såväl fördelen som nackdelen av prisutvecklingen på marknaden anförde Håstad att det rörde sig om ett avbetalningsköp. Vidare framförde han att ett återtagandeförbehåll förvisso kunde intolkas i parternas avtal, men att ett sådant förbehåll inte kunde vara allvarligt menat i förevarande fall mot bakgrund av hur parterna agerat i praktiken. Sålunda skulle kreditsäljaren/leasegivaren inte ha bättre rätt än kreditköparens/leasetagarens borgenärer. Håstads bedömning ger viss ledning för hur gränsdragningen skulle kunna göras i ett dylikt fall, men det är inte helt klart att HD skulle komma till samma slut.

Avgörandet ställer också frågan om vad det innebär att göra en civilrättslig analys på sin spets. Anta att det handlar om att specifika händelseförlopp ska kvalificeras på samma sätt i skatterätten som HD gör. En fråga som då uppstår är om just de avtal som var föremål för prövning i NJA 2009 s. 79 ska anses som ett avbetalningsköp eller hyresavtal i skatterätten. I detta mål uppgav HD som sagt att parterna inte hade åberopat några omständigheter som skulle föranlett att förekommande hyresavtal istället skulle ha bedömts som ett avbetalningsköp. I ett tillägg till domen gör

emellertid justitieråd Håstad en sådan bedömning och kommer då fram till att det skulle ha bedömts såsom ett avbetalningsköp. Att i skatterätten acceptera just detta avtal såsom ett hyresavtal på grund av det var så det bedömdes i NJA 2009 s. 79 väcker frågan om inte enskilda som är i maskopi med varandra skulle kunna missbruka rättskraften i allmänna domstolsavgöranden genom att den ene medger den andres talan om ett avtals kvalificering.[1494] Om avtalet ges verkningar i civilrätten såsom ett hyresavtal kan det emellertid skära sig att i skatterätten istället behandla det som ett avbetalningsköp, exempelvis om leasegivaren tillåts separera tillgången i leasetagarens konkurs men ändå inte tillerkänns värdeminskningsavdrag.

Ett avgörande av intresse är också NJA 1995 s. 367. I linje med Flygplansleasingmålet hade leasegivaren överlåtit tillgången till ett investeringsbolag. Tvisten gällde huruvida investeringsbolaget eller leasetagarens borgenärer skulle ha bättre rätt till den uthyrda tillgången. HD tillerkände investeringsbolaget bättre rätt på grund av att leasegivaren hade denuntierat leasetagaren om överlåtelsen. Något resonemang kring att investeringsbolaget inte skulle vara ägare till tillgången förekommer inte i HD:s domskäl.

I övrigt kan noteras att Marknadsdomstolen i MD 1991:31 och MD 1991:32 hade anledning att ta ställning till huruvida marknadsföringen av något såsom ”hyrköp” utgjorde vilseledande marknadsföring då konsumenter gavs möjlighet att hyra elektronik och hushållsmaskiner, samt gavs rätt att vid hyresperiodens utgång köpa ut tillgångarna till ett symboliskt pris. Med hänvisning till förarbetena bakom KkrL anförde MD dock att något kreditköp inte förelåg, samt att KkrL inte heller var tillämplig. Vilken inverkan dessa avgöranden har för HD:s syn på gränsdragningsfrågan är inte helt klart. Däremot är det tydligt att målen ger uttryck för en restriktiv syn på när ett hyresavtal ska anses som ett kreditköp.

I rättslitteraturen har Mikael Möller uttryckt att det är svårt att ange vad som civilrättsligt utgör ett köp eller hyresavtal eftersom svensk civil-

[1494] Jfr Lindkvist, SN, 2012, s. 218 ff. NJA 1986 s. 205, som behandlas ovan, talar emellertid för att HD själv skulle vara obenägen att tillskriva en viss kvalificering sådan rättsverkan. Se avsnitt 3.5.4.3 där jag behandlar detta avgörande.

lagstiftning saknar definitioner av dessa uttryck.[1495] Avgörande för gränsdragningen är enligt hans mening hur de optioner som är kopplade till hyresavtalet har utformats. Närmare bestämt framför han följande. Att leasingavtalet förenats med en option är i sig inte tillräckligt för att det ska röra sig om ett köp. Så är däremot fallet om optionen har förenats med något ytterligare villkor som gör det ekonomiskt ointressant för optionsinnehavaren att inte avropa den, exempelvis då en köpoption kan avropas för ett pris som väsentligt understiger tillgångens förväntade marknadsvärde. Likaså rör det sig om ett köp när den ekonomiska förtjänsten eller risken av värdeförändringar i objektet bärs av leasetagaren.[1496]

Göran Millqvist har en något annorlunda uppfattning och anför att optionsklausulens utformning bara är en av många olika omständigheter som bör beaktas vid gränsdragningsfrågan.[1497] Han framhåller att 1 § 3 st. AvbetL bygger på den allmänna obligationsrättsliga principen att en rättshandling ska bedömas efter sin reella innebörd och inte begränsa sig till av parterna valda beteckningar. Enligt honom avser stadgandet emellertid inte att generellt avgöra gränsdragningen mellan köp och hyra, utan syftet är att motverka uppenbara kringgåenden av lagen.[1498] Vägledande för gränsdragningsfrågan i detta fall bör enligt Millqvist därför vara huruvida parterna försökt att kringgå AvbetL:ens tvingande regler, snarare än huruvida ett visst leasingavtal uppvisar sådana faktiska likheter med ett avbetalningsköp att de i ekonomiskt hänseende är att jämställa med varandra.[1499]

Millqvist framhåller också att gränsdragningsfrågan mellan hyra och köp sällan eller aldrig utgör det enda föremålet för en tvist. Oftast är denna gränsdragningsfråga preliminär i förhållande till andra tvistefrågor. Enligt Millqvist gör detta att gränsdragningsfrågan blir starkt beroende av sammanhanget.[1500] Vid tillämpningen av just AvbetL anser Millqvist att försiktighet bör iakttas innan ett leasingavtal omkvalificeras till ett avbetalningsköp, detta med hänsyn till små och medelstora företags behov

[1495] Möller, Civilrätten vid finansiell leasing - en översikt över svensk, utländsk och internationell rätt, 1996, s. 61 f.
[1496] A.a., s. 60 ff.
[1497] Millqvist, SvJT, 1995, s. 560 f.
[1498] A.a., s. 554 f.
[1499] Millqvist, Finansiell leasing - om det finansiella leasingavtalets civilrättsliga innebörd och reglering, 1986, s. 86, 97.
[1500] A.a., s. 89. Se också s. 97.

av effektiva finansieringslösningar. Denna försiktighet hotar enligt hans mening inte AvbetL:ens effektivitet eftersom olika finansieringslösningar sällan syftar till att ålägga leasetagaren strängare villkor än vad AvbetL:en tillåter. Enligt Millqvist kan skatte- och bokföringsmässiga hänsyn motivera att transaktionerna ändå omkvalificeras inom dessa områden, men detta bör inte vara avgörande för AvbetL:ens tillämplighet.[1501]

Enligt Håstad är gränsdragningen mellan hyra och köp inte alldeles avgörande för lösandet av de civilrättsliga konflikterna. Närmare bestämt framför han följande. I obligationsrättsligt hänseende kan de effekter som uppstår till följd av att AvbetL är tillämplig lika gärna uppnås genom andra regler såsom 37 § AvtL. I sakrättsligt hänseende saknar det betydelse för en leasegivare om leaseavtalet omkvalificeras till ett avbetalningsköp eftersom ett återtagandeförbehåll då bör kunna intolkas i avtalet. Likaså bör en leasetagare vara skyddad i leasegivarens konkurs enligt samma principer som gäller för köp, i vart fall om en optionsrätt ingår i lease-avtalet till leasetagarens förmån.[1502] Baserat på detta menar Håstad att gränsdragningen mellan hyra och köp inte är det som står i centrum för lösandet av de civilrättsliga konflikterna. Enligt honom är det istället främst i skatterätten som denna gränsdragningsfråga är aktuell.[1503] Han framför också att såsom en skatterättslig fråga bör lösandet av den präglas av dess skatterättsliga kontext och inte ankomma på civilrätten:

> Under alla omständigheter bjuder det en civilist emot, att civilrätten i sina gränsdragningar eller i sin rättstillämpning skulle vara tvungen att beakta vilka konsekvenser civilrätten får på beskattningen, därför att skatterätten vore oförmögen att dra upp sina egna gränser. I så fall kan väl motiverade civilrättsliga lösningar motverkas. I stället bör skatterätten vid behov utvecklas fritt från civilrätten, för att fullt ut tillgodose sina egna ändamål.[1504]

Huruvida avgörandet i Flygplansleasingmålet bygger på civilrätten eller inte skulle som sagt kunna uppfattas som en fråga om huruvida HFD:s kvalificering av avtalet överensstämmer med hur transaktionerna kvalificeras i civilrätten. Detta är emellertid svårt att kontrollera eftersom

[1501] A.a., s. 99 f.
[1502] Håstad, Köprätt - och annan kontraktsrätt, 2009, s. 293 ff.
[1503] A.a., s. 298.
[1504] A.a., s. 299.

det saknas HD-praxis som behandlar gränsdragningen mellan köp och hyra. Kvalificeringen av de transaktioner som prövades i Flygplansleasingmålet är därför något som behöver bestämmas i skatterätten. Att civilrätten kan vara oklar är en av de faktorer som producerar det civilrättsliga i en skatterättslig kontext.[1505]

Det finns utrymme i civilrätten att under vissa förutsättningar uppfatta leasingavtal såsom avbetalningsköp. En fråga som kan ställas är därför om skatterätten överensstämmer med civilrätten i den bemärkelsen att samma kriterier används vid kvalificeringen. I Flygplansleasingmålet argumenterade HFD kring vilket subjekt som var ägare till tillgångarna ifråga. AvbetL anger i linje med detta att ett avtal som har betecknats som ett hyresavtal är att se som ett avbetalningsköp om hyrestagaren är avsedd att bli ägare till tillgången (1 § 3 st. AvbetL). Motsvarande skrivningar finns även på annat håll i civilrätten.[1506] Att skrivningarna är likalydande kan ses som en indikator på att det rör sig om samma bedömning. Detta stöds också av de korshänvisningar som förekommer i förarbetena till gamla KkrL och i förarbetena till nuvarande AvbetL. HD-praxis saknas förvisso till ledning för bedömningen, men vissa kriterier har uppställts i förarbetena till 1915 års AvbetL och av Möller. Vidare kan konstateras att i Flygplansleasingmålet skulle leasetagaren betala samma belopp till leasegivaren vid leaseperiodens slut oavsett om planet återlämnades till leasegivaren eller såldes externt. Vid en extern försäljning ägde dock leasetagaren tillgodogöra sig försäljningsintäkten. Förmåner och nackdelar av eventuella värdeförändringar på tillgången låg alltså helt hos leasetagaren. Enligt nyssnämnda kriterier skulle detta tala för att det inte rörde sig om något hyresavtal och att avgörandet sålunda bygger på civilrätten.

Bara för att skrivningarna om hyresavtal förvisso ser likadana ut i AvbetL, i JB och i förarbetena till KkrL innebär emellertid inte det att bedömningarna är desamma. Det är med andra ord fullt möjligt att gränsdragningen mellan hyra och köp görs på olika sätt i olika civilrättsliga sammanhang. Inte minst ger de två MD-fallen uttryck för en förhållandevis snäv syn på utrymmet för att kvalificera hyresavtal såsom avbetalningsköp. Stöd för att kvalificeringsfrågan är kontextuell står att finnas hos Millqvists uttalanden. Vidare är det fullt möjligt att ett investeringsbolag

[1505] Se avsnitt 1.3.3 (faktor nr. 2).
[1506] Se 2:5 JB och förarbetena till KkrL ovan.

tillerkänns bättre rätt till den uthyrda tillgången än hyrestagarens borgenärer, alldeles oavsett att hyrestagaren anses som ”ägare” i den obligationsrättsliga relationen till investeringsbolaget (NJA 1995 s. 367). Beroende på vilken del av civilrätten man ser till är det därför möjligt att olika förståelser av det civilrättsliga produceras i en skatterättslig kontext. Att kvalificeringen av något görs på olika sätt i olika civilrättsliga sammanhang är en av de faktorer som problematiserar behandlingen av den civilrättsliga innebörden såsom en sammanhållen entitet att förhålla sig till vid beskattningen.[1507]

Ytterligare en faktor som problematiserar behandlingen av den civilrättsliga kvalificeringen som en entitet att förhålla sig till vid beskattningen är att det kan ifrågasättas huruvida kvalificeringsfrågan är särskilt relevant i civilrätten över huvud taget. Även om äganderättstermen förekommer i flera civilrättsliga lagregler innebär inte det att dess innebörd nödvändigtvis tillmäts så stor betydelse vid det civilrättsliga problemlösandet. Enligt Sandstedt översätter som sagt funktionalistiska jurister automatiskt sådana uttryck i en rättsfakta-rättsföljd-terminologi.[1508] Äganderättstermen fördes in i AvbetL i början på 1900-talet och skulle därför kunna ses som enbart en språklig kvarleva från den substantialistiska erans slutskede. Även om skrivningen i 1 § 3 st. AvbetL, i 2:5 JB och i förarbetena till KrkL inte hade funnits är det dessutom fullt tänkbart att dessa regelverk ändå hade kunnat anses vara tillämpliga på vissa avtal som har betecknats såsom hyresavtal, i vart fall ytterst genom en analog tillämpning. Att nämnda kvalificeringsfråga i sig inte har så stor relevans i civilrätten stöds av Håstads uttalanden. Enligt honom kan olika rättsnormer tillgripas för att uppnå samma rättsverkningar. Som exempel framhåller han att 36 eller 37 §§ AvtL kan anföras till stöd för att samma effekter ska inträda som vid en tillämpning av 9 § AvbetL.[1509] Enligt Håstad är det framförallt i skatterätten som frågan om gränsen mellan köp

[1507] Se avsnitt 1.3.5 (faktor nr. 4).
[1508] Sandstedt, Sakrätten, Norden och europeiseringen: nordisk funktionalism möter kontinental substantialism, 2013, s. 333 f., Sandstedt, Comparative Property Law and the Profound Differences between Nordic Functionalism and Continental Substantialism - The (Ir)Relevance of Ownership, i Swedish Perspectives on Private Law Europeanisation, 2017, s. 74. Se också Martinson, Något om behoven av att underhålla och utveckla den nordiska (funktionalistiska) rättstraditionen, i Festskrift till Göran Millqvist, 2019, s. 465 f. Se ovan avsnitt 1.5.3 och 1.5.6.
[1509] Håstad, Köprätt - och annan kontraktsrätt, 2009, s. 296.

och hyra aktualiseras.[1510] Om kvalificeringsfrågan i sig inte är så relevant i civilrätten blir det svårt att hävda att den kvalificering som exempelvis gjordes i Flygplansleasingmålet följer av en yttre civilrätt. I så fall rör det sig om en civilrätt som produceras i skatterätten. Att en kvalificeringsfråga kan vara irrelevant i civilrätten, men ändå hanteras såsom civilrättslig i skatterätten är en av de faktorer som producerar det civilrättsliga i skatterätten.[1511]

Sammanfattningsvis kan det inte med säkerhet verifieras att HD skulle göra samma bedömning som HFD ifråga om det förelåg ett köp eller hyresavtal i Flygplansleasingmålet. I civilrätten behandlas i flera fall avtal som avbetalningsköp trots att de har betecknats såsom hyresavtal. Skatterätten skulle kunna anses överensstämma med civilrätten i den bemärkelsen att en sådan möjlighet också finns i skatterätten. Om det civilrättsliga däremot anses bestå i den kvalificering som görs av specifika transaktioner i civilrätten blir det svårare att fastställa hur ett avgörande som Flygplansleasingmålet förhåller sig till civilrätten. I detta sammanhang problematiseras behandlingen av den civilrättsliga kvalificeringen såsom något yttre att förhålla sig till vid beskattningen av flera faktorer: det är oklart hur transaktionerna kvalificeras i civilrätten, transaktionerna kvalificeras förmodligen på olika sätt i olika civilrättsliga sammanhang, samt att det kan ifrågasättas huruvida kvalificeringsfrågan över huvud taget är särskilt relevant i civilrättsligt hänseende.

3.5.5.5 Sammanfattande slutsatser kring civilrätt och skattekringgående

I den skatterättsliga litteraturen har HFD:s utfall och tillvägagångssätt i målen om verklig innebörd inte i någon större utsträckning stämts av mot de civilrättsliga rättskällorna.[1512] Flera litteraturuttalanden som ser ut att ta sikte på hur HFD:s praxis förhåller sig till civilrätten handlar egentligen om hur HFD kan tänkas ha *avsett* att förhålla sig till civilrätten. Förekommande oenigheter bland olika rättsvetare har i dessa fall bara berott på olika läsningar av HFD:s skrivningar i sina domskäl.

[1510] A.a., s. 298.

[1511] Se avsnitt 1.3.4 (faktor nr. 3).

[1512] Som framgår ovan har dock Nerep företagit en mer ingående studie av civilrättsliga rättskällor för att bedöma den obligations- och sakrättsliga giltigheten av vart och ett av de avtal som ingår i en typisk sale and lease back-transaktion (Nerep, SvSkT, 1989, s. 307 ff.).

Flera faktorer (av de som jag presenterar i kapitel 1[1513]) bidrar i detta sammanhang till producerandet av det civilrättsliga i skatterätten. En av dessa faktorer består i att det civilrättsliga kan förstås som antingen en metod eller som ett innehåll i vissa rättskällor. Att exempelvis två eller flera avtal *kan* ses som kopplade i civilrätten skulle i så fall tas till intäkt för att avtal också kan ses som kopplade i skatterätten. I denna mening skulle exempelvis Omstruktureringsmålet kunna sägas vila på civilrätten. Det behöver i så fall inte verifieras att just de specifika avtal som är uppe till bedömning i ett visst skatterättsligt mål är att se som kopplade i civilrätten (det räcker att de *kan* ses som kopplade i civilrätten). Förståelsen av det civilrättsliga som en metod i denna bemärkelse säger alltså ingenting om hur de specifika transaktioner som är föremål för en skatterättslig prövning ska bedömas och kvalificeras.

Som jag nämner ovan i kapitlet är denna förståelse av det civilrättsliga som en metod svår att förena med idén om att föreskriftskravet motiverar ett analogiförbud på samma gång som det motiverar civilrättens prejudiciella ställning. Analogislut är nämligen en del av civilrättens metod. Om civilrättens prejudiciella ställning inte innebär något annat än att samma metoder som används i civilrätten också får användas i skatterätten borde sålunda analogislut få användas i skatterätten.[1514]

Om nu fastställandet av verklig innebörd, kopplade avtal och genomsyn med mera betraktas som metoder är det vidare svårt att ange vad dessa metoder närmare bestämt går ut på. I flera mål har HD uttryckligen lagt vikt vid ändamålet bakom den aktuella regeln vid kvalificerandet av transaktioner. Om detta är den metod som skatterätten har att knyta an till borde bedömningarna i skatterätten ankomma på de ändamål som ligger till grund för skatteregelverket. I så fall skulle det emellertid stå klart att fastställandet av verklig innebörd med mera inte utgör någon självständig och prejudiciell civilrättslig bedömning. Metoden skulle kunna anses gå ut på att fastställa den gemensamma partsavsikten. En fråga är emellertid i vilket avseende den gemensamma partsavsikten ska fastställas. Det skulle kunna röra sig om partsavsikten avseende de prestationer som ska utbytas. Genom att avsedda prestationer identifieras sker emellertid

[1513] Se avsnitt 1.3.
[1514] Se avsnitt 3.5.2.

en kvalificering av dem simultant. Samma metod kan därför inte användas för att åstadkomma en omkvalificering.

Det civilrättsliga skulle alternativt kunna anses bestå i den kvalificering som görs i civilrätten av de specifika transaktioner som är föremål för skatterättslig prövning. Problemet med denna förståelse av det civilrättsliga är emellertid att det ofta är oklart och svårbedömt hur de specifika transaktionerna kvalificeras i civilrätten. Det är inte säkert att kvalificeringen görs på samma sätt i olika civilrättsliga sammanhang, liksom det inte ens är säkert att kvalificeringsfrågan är så relevant i civilrätten. Sammantaget bidrar därför följande fyra faktorer till att producera det civilrättsliga i detta sammanhang:

- att det civilrättsliga antingen kan förstås som en metod eller som ett innehåll i vissa rättskällor,[1515]
- att det i många fall är oklart hur de inträffade händelseförloppen kvalificeras i civilrätten,[1516]
- att kvalificeringsfrågan kan vara civilrättslig irrelevant[1517] och
- att kvalificeringen i många fall görs på olika sätt i civilrätten beroende på kontexten[1518]

Dessa faktorer ger utrymme för diametralt olika förståelser av det civilrättsliga. Konsekvensen av detta är att diametralt motsatta lösningar på de skatterättsliga problemen kan understödjas genom att hänvisa till det civilrättsliga. Hänvisningen till det civilrättsliga utgör därför endast ett sätt att språkligt legitimera en viss prioritering av omständigheter och intressen.

3.6 Sammanfattning av kapitlet

I detta kapitel problematiserar jag den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga utifrån substantialismens egna utgångspunkter. Detta knyter an till den del av mitt syfte som består i att kritiskt analysera behandlingen

[1515] Faktor nr. 7: Civilrätten som metod eller utfall (avsnitt 1.3.8).
[1516] Faktor nr. 2: Civilrättens innehåll kan vara oklart (avsnitt 1.3.3).
[1517] Faktor nr. 3: Civilrättsligt irrelevanta frågor (avsnitt 1.3.4).
[1518] Faktor nr. 4: Begrepps och rättigheters kontextuella innebörd i civilrätten (avsnitt 1.3.5).

av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid det skatterättsliga problemlösandet.[1519]

I kapitlets inledning uppställer jag substantialismens teoretiska utgångspunkter. För det första rör det sig om en språkfilosofisk utgångspunkt som innebär att språkliga uttrycks mening antas bestå i det som uttrycken refererar till (referensteorin). För det andra rör det sig om en ontologisk utgångspunkt som innebär att civilrätten antas innehålla ett antal konstitutiva normer, vilka ger upphov till institutionella fakta. Detta bygger på Searles distinktion mellan regulativa och konstitutiva regler. Den regulativa typen reglerar en aktivitet som existerar oberoende av regelverket (såsom trafikreglerna reglerar bilkörning) medan den konstitutiva typen skapar den aktivitet som regleras (såsom schackreglerna skapar schack). Rättsnormer tar förvisso ofta sikte på att reglera en utomstående aktivitet. De rättsnormer, varigenom en utomstående aktivitet kvalificeras, är emellertid konstitutiva. Rättsliga begrepp är därför institutionella fakta. För det tredje rör det sig om en epistemologisk utgångspunkt om att det som bekräftar att ett institutionellt faktum föreligger och förhåller sig på ett visst sätt är att det uppfattas på samma sätt av olika människor i en viss krets (det vill säga att det föreligger intersubjektivitet).

Med utgångspunkt i att civilrätten innehåller ett antal konstitutiva normer som ger upphov till institutionella fakta har jag sökt pröva hur skatterätten förhåller sig till dessa institutionella fakta. Min undersökning visar dock att ett antal faktorer (vilka jag presenterar i kapitel 1)[1520] problematiserar behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. Dessa faktorer medför att det civilrättsliga kan förstås på diametralt olika sätt. Exempelvis kan frågan om huruvida underkursen på en nollkupongobligation utgör ränta eller inte i civilrätten besvaras med både ett ja och ett nej. Detta beror bland annat på att civilrätten är oklar, att civilrättsliga lagregler kan läsas både mer formellt och mer materiellt och att det är oklart huruvida vissa ränteregler direkt eller endast genom analogislut skulle kunna tillämpas på underkursen. Att det civilrättsliga kan förstås på diametralt olika sätt får

[1519] Se avsnitt 1.4.1.
[1520] Se avsnitt 1.3.

till konsekvens att diametralt motsatta lösningar på de skatterättsliga problemen kan sägas vila på civilrätten.

Vidare finns det en risk att de olika faktorerna hanteras omedvetet utifrån varje persons förförståelse av det civilrättsliga. För en bedömare av en skatterättslig fråga kan svaret på en skatterättslig fråga därför framstå såsom en nödvändig följd av en yttre civilrätt, detta trots att svaret bygger på en förståelse av det civilrättsliga som i sig inte är nödvändig. Ta som ett exempel 5:12 KonkL, enligt vilken en nuvärdesberäkning ska göras av fordringar som löper utan ränta. En person som söker fastställa huruvida underkursen på en nollkupongobligation utgör ränta eller inte skulle då kunna hävda att regeln har införts eftersom ränta har en snäv innebörd i civilrätten och sålunda inte innefattar underkursen på en nollkupongobligation. En annan sak är att en sådan fordran enligt denna regel kommer att behandlas *som om* den löpte med ränta. Slutsatsen blir sålunda att det inte rör sig om ränta i civilrättslig mening. Denna slutsats kan framstå som så självklart att den inte ifrågasätts. Som framgår ovan skulle 5:12 KonkL dock lika gärna kunna läsas på det sättet att nollkupongobligationer just hanteras som räntebärande fordringar i civilrätten.[1521] Att i skatterätten jämställa underkursen med ränta skulle sålunda överensstämma med civilrätten utifrån detta synsätt. Risken är med andra ord att de olika faktorerna hanteras omedvetet av en bedömare som uttalar sig om hur skatterätten förhåller sig till civilrättsliga begrepp och rättigheter. Att under dessa förhållanden motivera eller förklara en lösning på ett skatterättsligt problem genom att hänvisa till hur civilrätten är beskaffad förklarar inte varför lösningen blev som den blev. Hänvisningen osynliggör snarare varför inte lösningen blev en annan.

I avsnittet om aktiebolag överväger jag huruvida Searles distinktion mellan råa och institutionella fakta borde justeras något när den översätts till en civilrättslig kontext. Istället för att anse att civilrättsliga kvalificeringsnormer ger upphov till institutionella fakta (i form av civilrättsliga begrepp) föreslår jag att det direkt kan prövas huruvida en civilrättslig regel skapar det som regleras eller enbart reglerar något som existerar oberoende av regeln. Exempelvis existerar utlånande av pengar mot visst vederlag oberoende av de civilrättsliga reglerna kring ränta,

[1521] Se avsnitt 3.3.3.3.

varför nämnda regler är regulativa och därför inte ger upphov till något institutionellt faktum. Annat är fallet med aktiebolag som existerar *genom* de civilrättsliga reglerna. Aktiebolag, men inte gåva eller ränta, utgör alltså ett civilrättsligt institutionellt faktum att förhålla sig till vid beskattningen. Även denna förståelse av institutionella fakta blir emellertid problematisk. Ideella föreningar och utdelning utgör likaså civilrättsliga institutionella fakta enligt detta synsätt. Samtidigt rör det sig inte bara om yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen, utan om något som i större eller mindre grad konstrueras i skatterätten.

Givet att det civilrättsliga kan förstås på diametralt olika sätt står det klart att det finns ett behov av att nyansera föreställningen om att legalitetsprincipens föreskriftskrav skulle göra civilrättsliga begrepp och rättigheter prejudiciella vid skatterättstillämpningen. Givet att det civilrättsliga kan förstås på diametralt olika sätt (även med utgångspunkt i en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga) säger det nämligen inte så mycket att skatteföreskrifterna skulle påfordra anknytning till civilrättsliga begrepp och rättigheter. Att civilrättsliga begrepp och rättigheter skulle vara prejudiciella vid beskattningen är därför något som osynliggör, snarare än begränsar antalet möjliga lösningar på de skatterättsliga problemen.

Likaså finns det ett behov av att nyansera föreställningen om att skatterättens anknytning till civilrättsliga begrepp och rättigheter motiveras av värdet att skapa förutsebarhet och minska godtyckligheten i rättstillämpningen.[1522] Beroende på hur det civilrättsliga ramas in kan anknytningen till det civilrättsliga skydda både den enskilde och det allmänna. Detta märks också av i HFD:s praxis. Till exempel har Avverkningsmålet i den skatterättsliga litteraturen påstått vila på förekommande transaktioners civilrättsliga innebörd. Utfallet i denna dom var till skydd för den enskilde. Det civilrättsliga hade emellertid kunnat förstås på ett sätt som hade möjliggjort beskattning och på så sätt varit till skydd för det allmänna.[1523] I Omstruktureringsmålet var fallet det omvända.[1524]

[1522] Se avsnitt 2.5 där det bland annat framgår att föreskriftskravet och värdet av förutsebarhet konsekvent har lyfts fram i de inkomstskatterättsliga rättskällorna som ett motiv för skatterättens anknytning till det civilrättsliga

[1523] Se avsnitt 3.5.5.1.

[1524] Se avsnitt 3.5.3.2.

Skatterättens anknytning till det civilrättsliga är alltså något som, beroende på hur det civilrättsliga förstås och avgränsas, kan skydda olika intressen.

Det är dock inte alltid så att det civilrättsliga kan förstås på diametralt olika sätt utifrån ett substantialistiskt perspektiv. Såvitt gäller återbetalningar av villkorade aktieägartillskott som görs genom beslut om vinstutdelning på bolagsstämma rör det sig om utdelning i civilrätten.[1525] I detta exempel kan inte jag se att de olika faktorerna är verksamma, givet den substantialistiska förståelsens premisser. Emellertid står det klart att HFD avviker från civilrätten i detta fall.[1526] En fråga är hur denna avvikelse förhåller sig till legalitetsprincipens föreskriftskrav om detta krav anses påfordra skatterättens anknytning till civilrättsliga begrepp. Ett svar skulle kunna vara att HFD frångick föreskriftskravet till förmån för andra värden (i detta fallet skattelagstiftningens ändamålsenlighet). Alternativt skulle det kunna hävdas att föreskriftskravet inte påfordrar en strikt koppling till civilrätten, utan endast en koppling *prima facie*. En fråga som kvarstår är emellertid varför det skulle vara legitimt att göra undantag i just detta fall.

En annan utgångspunkt som den substantialistiska förståelsen vilar på är att institutionella fakta existerar genom att uppfattas intersubjektivt i en viss krets av människor. I vilken utsträckning det civilrättsliga uppfattas på samma sätt i den skatterättsliga litteraturen har jag inte möjlighet att belägga utifrån det studerade materialet.[1527] Jag har dock möjlighet att lyfta fram exempel som visar att det civilrättsliga inte alltid avgränsas på samma sätt i den skatterättsliga litteraturen. Så är fallet då det har diskuterats huruvida en värdeöverföring till annan än aktieägare civilrättsligt utgjorde utdelning enligt 1975 års ABL. Vissa forskare har hävdat att det faktum att HD tillämpade det tidigare utbetalningsförbudet analogt på vissa värdeöverföringar till utomstående innebar att det inte rörde sig om utdelning i civilrättslig mening.[1528] Andra har hävdat att eftersom utbetalningsförbudet just tillämpades analogt så inträdde i huvudsak

[1525] Se avsnitt 3.3.7.4.2.
[1526] Se avsnitt 3.3.7.4.3.
[1527] Förmodligen hade intervjustudier krävts, om ens det hade varit tillräckligt.
[1528] Bergkvist, SvSkT, 2004, s. 155, Persson Österman, Öppen och förtäckt utdelning i två perspektiv, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 371 med hänvisning till NJA 1997 s. 418 och Grosskopf, SN, 1993, s. 110. Se avsnitt 3.3.7.3.3.

samma rättsliga effekter som vid utdelning, varför det rörde sig om utdelning i en allmän men oprecis mening.[1529]

Det är möjligen också så att olika förståelser av det civilrättsliga kan förklara de olika uppfattningar som har framförts ifråga om hur HFD:s praxis kring verklig innebörd förhåller sig till det civilrättsliga. Åtminstone när det gäller Gäverths och Burmeisters analyser kan det konstateras att deras referat av vissa mål är närmast identiska ord för ord. Det som framförallt skiljer sig åt är deras slutsatser om huruvida HFD:s bedömning vilar på en civilrättslig analys eller ekonomisk genomsyn.[1530] Detta antyder att de olika slutsatserna bottnar i olika förståelser av det civilrättsliga. Att så är fallet stärks av att Gäverth gör en tydlig distinktion mellan civilrättsliga och ekonomiska bedömningar,[1531] medan Burmeister inkluderar ekonomiska bedömningar i det civilrättsliga.[1532] Att det civilrättsliga inte uppfattas intersubjektivt är problematiskt när det civilrättsliga behandlas som en yttre, sammanhållen entitet att förhålla sig till vid beskattningen. För att visa detta kan en jämförelse återigen göras med den dubbeltydiga bilden ”My Wife and My Mother-In-Law”.[1533] Diskussionen om förhållandet till verklig innebörd i civilrätten kan nämligen jämföras med att en betraktare, som enbart ser den unga kvinnan, är involverad i en diskussion med en annan betraktare som enbart ser den gamla tanten och det som diskuteras är bildens verkliga innebörd.

En annan svårighet, som förvisso inte handlar om vad det civilrättsliga är, men som ändå problematiserar den substantialistiska behandlingen av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext handlar om utsikterna att sätta sig in i och hålla sig uppdaterad om civilrättens innehåll. Svårigheten att sätta sig in i civilrättens innehåll visar sig vid en jämförelse mellan avsnitten om ränta och gåva ovan.[1534] Någon tvekan råder inte i den skatterättsliga

---

[1529] Melz, Val mellan olika normtyper i rättstillämpningen: RÅ 2004 ref. I som illustration, i Vänbok till Per Anclow, 2004, s. 230. Liknande påpekas i Dahlberg, 2011, s. 492 fotnot 59. Se avsnitt 3.3.7.3.3.

[1530] Se referaten av RÅ 1982 Aa 72 i Burmeister, Verklig innebörd - En studie av inkomstskattepraxis, 2012, s. 82 och Gäverth, SvSkT, 1996, s. 739 f., av RÅ 1984 1:79 i Burmeister, Verklig innebörd - En studie av inkomstskattepraxis, 2012, s. 83 och Gäverth, SvSkT, 1996, s. 740, samt av RÅ 1973 Fi 344 i Burmeister, Verklig innebörd - En studie av inkomstskattepraxis, 2012, s. 120 f. och Gäverth, SvSkT, 1996, s. 739.

[1531] Gäverth, SvSkT, 1996, s. 738 ff.

[1532] Burmeister, Verklig innebörd - En studie av inkomstskattepraxis, 2012, s. 84 f.

[1533] Se avsnitt 1.6.3.

[1534] Se avsnitt 3.3.3 och avsnitt 3.3.4.

litteraturen kring att gåva utgör ett civilrättsligt begrepp (om än gåvotermens innebörd kan variera mellan olika civilrättsliga sammanhang).[1535] När det däremot gäller ränta anförs det i den skatterättsliga litteraturen att det inte finns någon legaldefinition i civilrätten och att det rör sig om en ekonomisk sakomständighet.[1536] Det finns emellertid inte heller någon legaldefinition av gåva i civilrätten. Olika bestämningar av denna term kan förvisso identifieras i olika civilrättsliga rättskällor, men som framgår ovan är så även fallet när det gäller ränta.[1537] Det är därför svårt att se vad som skulle göra gåva, men inte ränta, till ett civilrättsligt begrepp. Att diskussionerna kring dessa begrepp ser lite olika ut i den skatterättsliga litteraturen utgör möjligen ett arv efter Eschelsson. Hennes avhandling, vilken tillkom under en epok då det substantialistiska tankesättet var klart mer närvarande i den civilrättsliga litteraturen än idag,[1538] tog sikte på att kartlägga det civilrättsliga gåvobegreppets innehåll.[1539] Denna uppgift återupptogs av Bengtsson i en artikel från 1961.[1540] Något motsvarande försök att kartlägga det civilrättsliga räntebegreppet har mig veterligen inte företagits i svensk civilrättslig doktrin. Eftersom skatterättsliga rättskällor i stor utsträckning har utvecklat civilrättens innehåll med stöd av (och emellanåt endast av) civilrättslig doktrin[1541] är denna skillnad i behandling inte så förvånande.

Vidare visar mitt avsnitt om konkursbon[1542] hur rättsutvecklingen på civilrättsområdet riskerar att springa ifrån de föreställningar om civilrätten som görs gällande i ett skatterättsligt sammanhang. I den skatterättsliga litteraturen råder såvitt jag kan se enighet om att äganderätten till konkursegendomen vilar på konkursgäldenären och aldrig går över på konkursboet.[1543] Visst stöd för detta finns i äldre civilrättslig litteratur,[1544] till vilken

[1535] Se avsnitt 3.3.4.1.
[1536] Se avsnitt 3.3.3.1.
[1537] Se avsnitt 3.3.3.2 och avsnitt 3.3.4.2.
[1538] Se Svensson, Forskaren Elsa Eschelsson - En modern civilist i tiden, 2011, s. 32-36 och 49 ff. om den tyska rättsvetenskapens och den historiska skolans inflytande över Eschelssons forskning. Se även Rakneberg Haug, EPLJ, 2017, s. 240 ff. om substantialismens historia, samt Björne, 2007, s. 282 ff. och 469 ff. om den rättsrealistiska utvecklingen i norden.
[1539] Eschelsson, 1897.
[1540] Bengtsson, SvJT, 1962, s. 689 ff.
[1541] Se ovan kapitel 2.
[1542] Se avsnitt 3.3.5.
[1543] Se avsnitt 3.3.5.1.
[1544] Karlgren, Studier över privaträttens juridiska personer och samfälligheter utan rättspersonlighet, 1929, s. 277 fotnot 1 och Welamson, 1961, s. 193 f.

det har hänvisats i den skatterättsliga litteraturen.[1545] I senare civilrättslig litteratur verkar emellertid den allmänna uppfattningen snarare vara den motsatta.[1546] Detta bottnar framförallt i en regel- och praxisändring som inneburit att konkursbon numera själva kan bli försatta i konkurs och föremål för utmätning.[1547]

Sammanfattningsvis är alltså civilrättsliga begrepp och rättigheter, även utifrån den substantialistiska förståelsens egna utgångspunkter, något som i stor utsträckning produceras i skatterätten snarare än yttre entiteter som skatterätten har att förhålla sig till. Såvitt gäller återbetalningar av villkorade aktieägartillskott som sker genom beslut om vinstutdelning på bolagsstämma följer det av nödvändighet ur den substantialistiska förståelsen att det rör sig om utdelning i civilrättslig mening. HFD har emellertid gjort avsteg från denna civilrätt. Vidare finns exempel som antyder att det civilrättsliga inte alltid uppfattas på samma sätt i den skatterättsliga litteraturen. Detta är likaså problematiskt för behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom institutionella fakta att förhålla sig till eftersom institutionella fakta existerar genom att uppfattas intersubjektivt. Avslutningsvis har jag i kapitlet också uppmärksammat andra svårigheter som möter behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter, nämligen svårigheter att få kännedom och hålla sig uppdaterad om civilrättens innehåll.

[1545] Se bland annat Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 249 och Svensson, SvSkT, 1984, s. 421.
[1546] Söderlund, 2009, s. 316 f. och Lindskog, Betalning - om kongruent infriande av penningskulder och andra betalningsrättsliga frågor, 2014, s. 626. Se avsnitt 3.3.5.2
[1547] Se 1:4 KonkL och NJA 1984 s. 113.

4 Utvecklandet av en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext

4.1 Inledning

Avhandlingens syfte består som sagt i att kritiskt analysera och rekonstruera förståelsen av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext.[1548] Kapitel 2 upptas av en kartläggning av hur det civilrättsliga framställs i inkomstskatterättsliga rättskällor. Denna kartläggning visar bland annat att civilrättsliga begrepp och rättigheter i stor utsträckning framställs såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. I kapitel 3 företar jag en kritisk analys av behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. Jag visar att det civilrättsliga, även utifrån substantialismens egna utgångspunkter, kan förstås på diametralt olika sätt. Det civilrättsliga kan under dessa förhållanden understödja diametralt motsatta lösningar på de skatterättsliga problemen. Det nu aktuella kapitlet har till uppgift att visa hur bilden av förhållandet mellan skatte- och civilrätt skulle förändras utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga. Att visa detta svarar mot det som jag i min syftesformulering kallar för att *rekonstruera* förståelsen av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext.[1549]

Skiftet till en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga innebär att förståelsen av de materiellrättsliga problem som har ansetts angå skatterättens förhållande till det civilrättsliga förändras. Det handlar inte bara

[1548] Se avsnitt 1.4.1.
[1549] Se avsnitt 1.4.1.

om att problemen hanteras på ett annat sätt, utan om att förståelsen av själva problemen förändras i sig. Rentav skulle kunna sägas att problemen, såsom de idag uppfattas, upplöses och omformuleras. Utifrån den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga behandlas nämligen inte civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. Den relevanta frågan anses därför inte vara hur skatterätten förhåller sig till civilrättsliga begrepp och rättigheter. Som jag utvecklar närmare nedan anses frågan snarare vara vilken skatterättslig relevans det har att en allmän domstol dömt eller kan förväntas döma på ett visst sätt i en viss konflikt mellan vissa specifika subjekt. Det ska dock framhållas att en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga inte nödvändigtvis leder till andra materiella utfall vid det rättsliga problemlösandet jämfört med den substantialistiska förståelsen. Vad som framförallt förändras är förståelsen av och sättet som rättsligt problemlösande hanteras på. Detta kan leda till andra utfall, men måste inte göra det.[1550]

En framträdande skillnad med den funktionalistiska förståelsen är att rättsligt problemlösande ses som en fråga om intresseavvägningar.[1551] Begrepp och rättigheter spelar en undanskymd roll. Detta kan ge intryck av att större utrymme lämnas åt den enskilda domarens värderingar och fria skön, jämfört med det substantialistiska. Som jag framhåller i avhandlingens syftesavsnitt[1552] består en del av min rekonstruktion därför i att adressera hur den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext förhåller sig till legalitetsprincipens föreskriftskrav, värdet av förutsebarhet och risken för godtycklig rättstillämpning. En fråga är om det med hänsyn till just dessa värden i någon utsträckning kan vara funktionellt att anamma en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga. Detta återkommer jag till i slutet av detta kapitel.

Det bör påminnas om att det i den civilrättsliga litteraturen inte råder total enighet om att den nordiska förmögenhetsrätten är funktionalistisk. Dessutom kan något olika varianter av funktionalism spåras i den civil-

[1550] Jfr Martinson, Något om behoven av att underhålla och utveckla den nordiska (funktionalistiska) rättstraditionen, i Festskrift till Göran Millqvist, 2019, s. 471 f. om att skillnaderna har potential att vara betydelsefulla för utfallet.
[1551] Se avsnitt 4.3 om intressen.
[1552] Se avsnitt 1.4.1.

rättsliga litteraturen.[1553] Mitt bidrag ska därför förstås som en *möjlig* förståelse av det civilrättsliga och inte som den enda, den mest korrekta eller den mest fulländade förståelsen. Min förhoppning är att den funktionalistiska förståelse som jag presenterar i detta kapitel stimulerar till vidare diskussion, snarare än att den antingen accepteras eller avfärdas i sin helhet.

Jag inleder kapitlet med att utveckla den funktionalistiska förståelsens teoretiska utgångspunkter. Att redogöra för funktionalismens teoretiska utgångspunkter är som sagt av betydelse eftersom funktionalismen bygger på ett helt annat tankesätt än substantialismen. Inte minst för att sätta in en läsare i detta tankesätt är det av vikt att redogöra för nämnda utgångspunkter.[1554]

Därefter knyter jag an till flera av de problemställningar som jag behandlar i kapitel 3, såsom till exempel frågan om civilrättsliga termer och begrepp i skattelagstiftningen.[1555] Jag lämnar förslag på hur de olika problemställningarna skulle kunna lösas utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga, men vill framhålla att lösningarna i sig inte är det som jag anser vara det centrala i kapitlet. Det centrala är att visa vad en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga skulle innebära i en skatterättslig kontext. Mina föreslagna lösningar på de olika problemen utgör alltså inte ett slutmål, utan snarare ett medel för att illustrera den funktionalistiska hanteringen av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext.

4.2 Funktionalismens teoretiska utgångspunkter

4.2.1 Rättspragmatism istället för rättsrealism som teoretiskt fundament

Som framgår ovan har funktionalismen påstått vara ett barn av den skandinaviska rättsrealistiska traditionen.[1556] Denna tradition kännetecknas av ett ifrågasättande av rättsliga instituts ontologiska status. Kritik

[1553] Se avsnitt 1.5.6 där jag utvecklar detta närmare. Jfr Martinson, SvJT, 2008, s. 669 fotnot 2 där han exempelvis skiljer mellan rättspositivistiskt och rättsrealistiskt influerade funktionalister.
[1554] Se även avsnitt 3.2.1 där jag förklarar varför det är betydelsefullt att utveckla substantialismens och funktionalismens teoretiska utgångspunkter.
[1555] Såvitt gäller urvalet av dessa problemställningar se avsnitt 1.6.4.
[1556] Se avsnitt 1.5.6.

riktades inte minst mot vetenskapligheten hos studier i rättsliga begrepps innebörd eftersom begreppen i sig ansågs sakna egentligt innehåll. Kännetecknande för detta var Hägerströms uttalande: ”för övrigt anser jag att metafysiken bör förstöras”.[1557] Som jag utvecklar i följande stycken bär denna teoriströmning emellertid på vissa svårigheter som ger skäl att ifrågasätta huruvida skillnaderna mellan substantialism och funktionalism alltid är så stora. Skillnaden skulle nämligen kunna uppfattas som enbart en gradskillnad i tolkning.

Den skandinaviska rättsrealistiska traditionen vilar på en distinktion mellan det egentligt existerande och det icke existerande. Det kan dock frågas om inte också ”existens” utgör en mänsklig konstruktion, som inte bara är liktydig med ”det som är” utan även har en konserverande effekt. I så fall verkar den rättsrealistiska argumentationen förutsätta en sådan förståelse av uttrycket ”existens” som argumentationen själv går ut på att förneka ur vetenskapssynpunkt.[1558]

I den rättsvetenskapliga litteraturen har det ifrågasatts om inte flera rättsrealistiska företrädare tenderade att falla tillbaka till ett mer rättspositivistiskt förhållningssätt.[1559] Följande exempel kan anföras. Olivecrona uttryckte att rätten förvisso inte existerar i någon annan egenskap än som fantasiföreställningar, men att dessa föreställningar i sig utgör en realitet vars innehåll det är upp till rättsvetenskapen att klarlägga. Det var inte heller enskilda individers föreställningar som skulle kartläggas enligt Olivecrona, utan lagstiftarens föreställningar.[1560] Enligt Ross kommer rätten till uttryck i domares beteenden. Rättsvetenskapens uppgift var dock inte att sociologiskt undersöka dessa beteenden utan att prognostisera framtida domstolsutfall genom rättskällestudier, vilket alltså bygger på ett antagande om att domarnas beteende är styrt av en rättsideologi.[1561] I dessa fall framstår inte steget från rättspositivismen som

---

[1557] Strömberg, Rättsfilosofins historia i huvuddrag, 1989, s. 65.

[1558] Jfr Jareborg, 1992, s. 24 som uttrycker att uppdelningen mellan sken och verklighet innefattar en självmotsägelse eftersom uppdelningen inte själv uppfyller de krav som den uppställer för verkliga påståenden.

[1559] Glavå och Petrusson, Illusionen om rätten - juristprofessionen och ansvaret för rättskonstruktionerna, i Erkjennelse og engasjement - Minneseminar for David Roland Doublet, 2002, s. 118 f.

[1560] Olivecrona, Om lagen och staten, 1940, s. 49 f.

[1561] Ross, Virkelighed og gyldighed i retslæren - en kritik af den teoretiske retsvidenskabs grundbegreber, 1934, s. 89 och 101.

särskilt långt.[1562] Ekelöf närmade sig rättspositivismen ytterligare. Förvisso instämde han i Ross rättsrealistiska utgångspunkter, men ansåg samtidigt att termen ”rättighet” har en semantisk referens i den juridiska argumentationen och att det genom semantiska analyser är möjligt att klargöra att begreppet används för att beteckna rättsfakta och rättsföljder.[1563] Att termen ”rättighet” skulle ha en semantisk referens är kännetecknande för en substantialistisk förståelse.[1564]

Genom Olivecrona, Ross och Ekelöf bevaras alltså ett språkbruk som är rättspositivistiskt, om än med medvetenhet om att rättsliga begrepp och rättigheter enbart utgör sociala konstruktioner. Risken med att bevara ett rättspositivistiskt språkbruk är att medvetenheten kring synen på rättsliga begrepp och rättigheter såsom sociala konstruktioner långsamt urholkas. På motsvarande sätt urholkas skillnaderna mellan substantialism och funktionalism. I så fall bevaras nämligen ett språkbruk där rättsliga begrepp och rättigheter görs till objekt, om än med medvetenhet om att det endast rör sig om framställningstekniska verktyg.[1565] Bevarandet av detta språkbruk ifrågasätter huruvida skillnaderna mellan funktionalism och substantialism verkligen är så stora. Det kan framstå som att funktionalismen bara markerar en gradskillnad i tolkning jämfört med substantialismen.

Jag uppfattar dock att skillnaderna mellan substantialism och funktionalism är större än så. Det beror enligt min mening på att jag förstår funktionalismen genom rättspragmatisk teori snarare än rättsrealistisk teori.[1566] Pragmatism är en filosofisk inriktning som har sitt ursprung i

---

[1562] Steget framstår verkligen inte som särskilt långt ifrån det som Strömberg benämner som ”sociologisk rättspositivism” (se Strömberg, 1989, s. 57 ff.). Jfr exempelvis Harts teori om att en igenkänningsregel står att finna i ämbetsmäns agerande och att denna igenkänningsregel i sin tur utpekar rättskällorna (Hart, 2012, framförallt s. 91 ff.).

[1563] Ekelöf, SvJT, 1952, s. 546 ff. och Ekelöf, Om begagnandet av termen rättighet inom juridiken, i Festskrift tillägnad Hans Excellens Riksmarskalken juris doktor Birger Ekeberg, 1950, s. 151 ff.

[1564] Jfr Glavå och Petrusson, i Erkjennelse og engasjement - Minneseminar for David Roland Doublet, 2002, s. 135 f. som uttrycker att Ekelöf på detta sätt närmade sig ett ”substantiellt förhållningssätt”.

[1565] Peczenik har även kritiserat denna del av rättsrealismen utifrån ett rättspositivistiskt perspektiv. Han ifrågasätter hur Ekelöf, Olivecrona och Ross kunde tala om *föreställningar* om rättsliga begrepp och rättigheter såsom existerande utan att anta att ifrågavarande institutionella företeelser verkligen finns, se Peczenik, Rättsnormer, 1987, s. 39 f.

[1566] Jag är inte ensam om detta. I modern civilrättslig litteratur har det funktionalistiska tänkandet uppbyggts med stöd av just rättspragmatism av framförallt Sverre Blandhol, se

USA under senare delen av 1800-talet.[1567] På senare tid har pragmatismen framförallt utvecklats av Richard Rorty. Det är hans verk som jag tar avstamp ifrån för att teoretiskt underbygga funktionalismen i detta kapitel. Dispositionsmässigt inleder jag avsnittet med en genomgång av pragmatismens språkfilosofiska utgångspunkter. Därefter redogör jag i tur och ordning för pragmatismens förhållningssätt till ontologiska och epistemologiska frågeställningar. Avslutningsvis sammanfattar jag dessa utgångspunkter och relaterar dem till funktionalismen.

4.2.2 En språkfilosofisk utgångspunkt - mening såsom relationell

Utmärkande för Rortys variant av pragmatismen är det han själv kallar för den språkliga vändningen.[1568] Detta innefattar framförallt ett antagande om att verkligheten aldrig kan fångas utanför de språkliga beskrivningarnas förmedling.[1569] Vad något antas vara, till exempel en sten, en känsla eller civilrätt, antas vara detta något genom språk.[1570] Det är alltså inte möjligt att ställa sig utanför språket. Följaktligen kan det aldrig konstateras att en beskrivning av ett visst ting svarar mot vad detta ting verkligen är. I sin tur leder detta till ett ifrågasättande av distinktionen mellan verklighet och sken.[1571]

Pragmatismen skiljer sig i detta avseende från rättsrealistisk teori. Teorin om att ord refererar till företeelser utanför språket och att detta refererande gör orden meningsfulla underbygger nämligen inte bara substantialismen, utan till viss del också rättsrealismen. Undén skiljde substansbegrepp från funktionsbegrepp på så sätt att substansbegreppen antogs svara mot (referera till) föreställningar om ting som existerar i verkligheten.[1572] Ross har framhållit att *vissa* uttryck saknar ”semantisk referens” (men inte alla). Med ”semantisk referens” skulle förstås ett

---

Blandhol, Nordisk rettspragmatisme - Savigny, Ørsted og Schweigaard om vitenskap og metode, 2005. Jfr avsnitt 1.5.6 ovan.

[1567] Dalberg-Larsen, Pragmatisk retsteori, 2001, s. 17 ff.

[1568] Rorty, Hopp istället för kunskap, 2003, s. 13. Jfr Dalberg-Larsen, 2001, s. 24.

[1569] Det är inte verkligheten i sig som etiketterar olika företeelser och som ger innebörd åt dem, utan det är människor som gör det. Se Rorty, Contingency, irony, and solidarity, 1989, s. 6 f.

[1570] Jfr Butler, i Feminist contentions - a philosophical exchange, 1995, s. 143.

[1571] Rorty, Hopp istället för kunskap, 2003, s. 16, 34.

[1572] Undén, i Festskrift tillägnad Axel Hägerström, 1928, s. 170, 176. Jfr ovan avsnitt 1.5.6.

sakförhållande som ett ord refererar till.[1573] Sålunda antas i vart fall vissa uttryck svara mot något som existerar utanför språket.

Utmärkande för Undéns substansbegrepp är att dessa inte antas vara relationellt bestämda (vilket däremot funktionsbegreppen är). När det gäller substansbegrepp gör han alltså skillnad mellan å ena sidan objekten och å andra sidan objektens relationer till varandra.[1574] Synsättet innebär att det måste finnas ett hårt, substantiellt och självständigt objekt för att det ska kunna relatera till något annat.[1575] Rorty invänder mot dylika synsätt genom att påstå att allt det vi kan veta om ett substantiellt objekt är att vissa satser om det gäller, till exempel att ett bord är rektangulärt, att det är mindre än ett hus, att det är mindre lysande än en stjärna och så vidare. Allt som dessa satser i sin tur åstadkommer är just att relatera objekt till varandra. Satserna tillskriver alltså bara relationella egenskaper till objektet bord.[1576] Att skilja mellan objekten och deras relationer till varandra är därför problematiskt. Även de så kallade substansbegreppen är relationella.

När det gäller distinktionen mellan verklighet och sken framhåller Rorty att filosofer alltsedan 1800-talet har diskuterat i vilken utsträckning språket utgör en barriär mellan verkligheten och vår förståelse av den, det vill säga i vilken utsträckning vårt språk påtvingar objekten kategorier som inte är deras egentliga. Pragmatismen tar avstånd från denna fråga genom att *inte* betrakta språket som ett representationsmedium. Språket ses istället som ett utbyte av tecken och ljud som sker *för särskilda syftens skull*. Språket kan inte misslyckas med att representera något på ett korrekt sätt helt enkelt eftersom språket inte representerar över huvud taget.[1577]

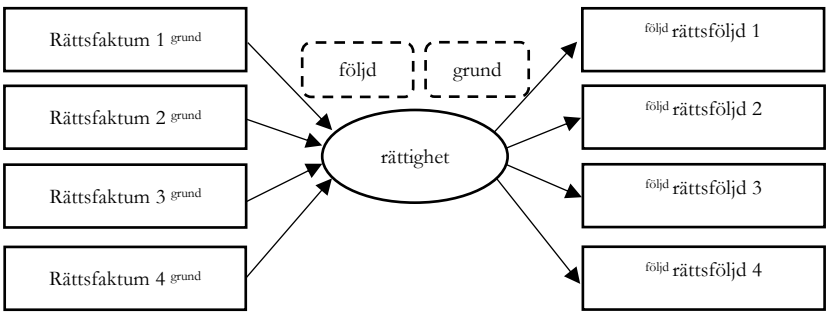
En konsekvens av att distinktionen mellan språk och verklighet sammanfaller är att också distinktionen mellan tolkning och tillämpning sammanfaller. Bestämningen av det språkliga (tolkningsledet) är nämligen inte skild från bestämningen av det verkliga (tillämpningsledet). Att tolka uttrycket ”bil” är att föreställa sig konkreta situationer på vilka detta

[1573] Ross, Harvard Law Review, 1957, s. 813 och Ross, Tü-Tü, i Festskrift til Henry Ussing, 1951, s. 469.
[1574] Ross, Harvard Law Review, 1957, s. 819 f. och 813, samt Ross, Tü-Tü, i Festskrift til Henry Ussing, 1951, s. 478 och 469.
[1575] Jfr Rorty, Hopp istället för kunskap, 2003, s. 43.
[1576] A.a., s. 43.
[1577] Rorty, Contingency, irony, and solidarity, 1989, s. 9 ff. och Rorty, Hopp istället för kunskap, 2003, s. 36 f.

uttryck *tillämpas*. Indirekt bestäms också den verklighet som uttrycket ska tillämpas på.[1578] Omvänt innefattar tillämpningen också en tolkning. Att bestämma huruvida det rör sig om en bil eller inte i ett visst fall är indirekt också en avgränsning av uttrycket ”bil”. Anta exempelvis att en tvist uppstår kring huruvida en viss person har överträtt en föreskrift som enligt sin lydelse gäller för bilar. Anta vidare att det transportmedel som personen begagnade sig av var en s.k. *hoverboard*. Vad gör då en domare när denne tolkar uttrycket ”bil”? Domaren föreställer sig något, till exempel ett motordrivet fordon med fyra hjul, det vill säga att domaren *tillämpar* uttrycket ”bil” på en tänkt situation.[1579] Detta leder indirekt till en bestämning av den verklighet som uttrycket ska tillämpas på, nämligen att en *hoverboard* inte är någon bil. Anta nu att domaren istället hade adresserat problemet utifrån ett tillämpningsperspektiv, det vill säga genom att först bestämma verkligheten (vad som har hänt). Domaren skulle då uttrycka: En *hoverboard* är inte någon bil eftersom en *hoverboard* inte har fyra hjul. I så fall har domaren på samma gång dock avgränsat uttrycket ”bil”. I förhållande till substantialismen markerar därför inte funktionalismen (såsom jag utvecklar den här) bara en gradskillnad i metoden för att tolka. Funktionalismen skiljer sig åt i att tolkning och tillämpning inte ses som två separata moment, utan som något simultant.[1580] Denna utgångspunkt passar enligt min mening väl ihop med vad jag anför ovan om att funktionalistiskt skolade jurister uppfattar rättsliga problem i termer av: ”vilka följder bör inträda under vilka omständigheter?” snarare än ”vad betyder rekvisitet x”?[1581] De rättsliga problemen förstås alltså på ett sätt där begrepp och deras tolkning spelar en undanskymd roll.[1582] Denna

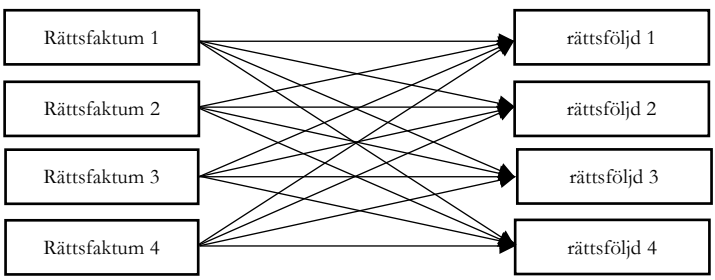
[1578] Jfr Gadamer, Truth and method, 2013, s. 319 f. om att det är genom sin tillämpning (det vill säga sin användning i en viss kontext) som ett visst uttryck förstås.
[1579] Vad som gör ett uttryck meningsfullt för någon är nämligen att denne har erfarenhet av och förstår hur uttrycket används (tillämpas) inom ramen för ett visst språkspel.
[1580] Notera att detta inte betyder att distinktionen mellan tolkning och tillämpning är felaktig eller att den inte skulle kunna vara meningsfull. Vad jag presenterar är bara ett möjligt alternativt synsätt.
[1581] Se avsnitt 1.5.6 ovan. Uttrycket ”bör” ska i detta sammanhang inte förstås som en absolut motsats till ”ska”. Den kritik som jag riktar mot den substantialistiska förståelsen i kapitel 3 implicerar nämligen att rättstillämparen inte bara förhåller sig till (bara *tillämpar*) ett visst regelverk, utan att denne har en aktiv del i *konstruerandet av* regelverket. Vilka rättsföljder som ”ska” inträda är därför också en fråga om vilka rättsföljder som ”bör” inträda.
[1582] Jfr Håstad, Nordiska önskemål vid integration av säkerhetsrätten, i Civilrättens integration ur nordisk synvinkel, 2001, s. 53 om att rättsliga problemen formuleras utan begreppsjuridiska omskrivningar.

skillnad i förståelsen av rättsliga problem kommer tydligt till uttryck i de illustrationer som jag använder mig av ovan för att förklara substantialism och funktionalism.[1583] För att visa detta finns det anledning att åter presentera några av illustrationerna över substantialism och funktionalism. I följande bild illustreras den substantialistiska förståelsen, enligt vilken det är relevant att fråga sig vad en viss term innebär eller huruvida ett visst subjekt har en viss rättighet:



Figur 4.1: Illustration av substantialismen, hämtad från Sandstedt[1584]

Detta kan jämföras med bilden av en funktionalistisk förståelse där det mellanliggande ledet helt enkelt hoppas över. Rättsligt problemlösande uppfattas enbart som en fråga om vilka följder som bör inträda under vilka omständigheter:



Figur 4.2: Illustration av funktionalismen variant 1, hämtad från Sandstedt[1585]

[1583] Se avsnitt 1.5.4.
[1584] Sandstedt, Sakrätten, Norden och europeiseringen: nordisk funktionalism möter kontinental substantialism, 2013, s. 85. Jfr Peczenik, Rättsnormer, 1987, s. 46.
[1585] Sandstedt, Sakrätten, Norden och europeiseringen: nordisk funktionalism möter kontinental substantialism, 2013, s. 87.

Sammanfattningsvis bygger pragmatismen på den språkfilosofiska utgångspunkten att ords mening är relationell. Språket är ett instrument som används för särskilda syftens skull. Det representerar inte. Denna språkfilosofiska utgångspunkt leder till en upplösning av distinktionen mellan verklighet och sken, samt distinktionen mellan tolkning och tillämpning.

4.2.3 Antiessentialism som ontologiskt förhållningssätt

Searles teori, vilken jag använder mig av ovan för att teoretiskt underbygga den substantialistiska förståelsen, utgår ifrån att språket lägger ett sorts raster på ontologin.[1586] Denna ontologi består av en rå och en institutionell verklighet. Civilrätten antas innehålla ett antal konstitutiva regler som ger upphov till institutionella fakta. Till skillnad från detta utgår pragmatismen ifrån att verkligheten inte utgör något fristående i förhållande till språket, utan att det verkliga ofrånkomligen formas genom språket.[1587] Detta synsätt innebär att ontologin, liksom varje fysisk företeelse ytterst ses som språkliga beteckningar.[1588] Snarare än att anta att verkligheten föregår beskrivningarna antas beskrivningarna föregå verkligheten. Dessa beskrivningar kan vara mer eller mindre lämpliga i förhållande till olika ändamål.[1589] Rorty framhåller exempelvis att medan en positivist talar i termer av att Galileo gjorde en *upptäckt*, vilken ledde till en vokabulär som beskriver världen mer korrekt än Aristoteles vokabulär, talar en pragmatist i termer av att Galileo skapade ett *verktyg* som fungerade bättre för vissa ändamål jämfört med tidigare verktyg.[1590]

Medan substantialismen knyter an till en essentialistisk tanketradition knyter pragmatismen an till en konstruktivistisk tanketradition.[1591] Rorty kallar det för antiessentialism. Med detta förstås att det inte finns någon inre natur eller essens hos det vi kallar objekt. Detta leder också till en

---

[1586] Se avsnitt 3.2.3.
[1587] Jfr Wenneberg, Socialkonstruktivism - positioner, problem och perspektiv, 2010, s. 11 ff. för olika varianter av socialkonstruktivistiska perspektiv.
[1588] Jfr Samuelsson, Hermeneutik, i Juridisk metodlära, 2018, s. 389 f. Se också Jareborg, 1992 s. 26.
[1589] Rorty, Contingency, irony, and solidarity, 1989, s. 4.
[1590] A.a., s. 19
[1591] Se angående konstruktivism bland annat Kratochwil, Constructivism - what it is (not) and how it matters, i Approaches and Methodologies in the Social Sciences - A Pluralist Perspective, 2008, s. 80 ff.

upplösning av distinktionen mellan objektivitet och subjektivitet. Objektiviteten hos ett påstående handlar enligt Rorty inte om huruvida påståendet stämmer överens med en utomstående verklighet eller inte, utan om graden av samförstånd bland människor. Påståendet att värderingar är mer subjektiva än fakta innebär därför inte något annat än att det är *svårare att nå enighet om* huruvida något är fult än att nå enighet om vilka saker som är rektangulära. Distinktionen mellan objektivitet och subjektivitet ersätts alltså av en gradering ifråga om lättheten att nå enighet.[1592]

Ett argument som har riktats mot pragmatismen är att språket inte kan föregå de objekt som språket tar sikte på att beskriva. Enligt Rorty förnekar emellertid inte pragmatismen att det exempelvis fanns träd och stjärnor innan det fanns påståenden om träd och stjärnor. Att denna tillvaro föregår språket ger dock inte mening åt frågan om vad ett träd eller stjärna skulle vara.[1593]

Inom pragmatismen ses som sagt inte språket som en representation av objekten. Språkets relation till det som språket är avsett att hantera är en fråga om nytta för ett visst ändamål och inte om korrespondens.[1594] Detta innebär att andra typer av frågeställningar blir filosofiskt relevanta än då utgångspunkten är att språket representerar något.[1595] Utifrån pragmatismen är det inte särskilt relevant att fråga sig: ”Är vår kunskap adekvat i förhållande till hur tingen verkligen är?” Denna fråga ersätts med en praktisk fråga: ”Är vårt sätt att beskriva tingen, att relatera dem till andra ting, sådant att de får dem att tjäna våra behov mer tillfredsställande?”.[1596]

[1592] Rorty, Hopp istället för kunskap, 2003, s. 38 och Rorty, Philosophy and the mirror of nature, 1980, s. 333 ff. Jfr Baggini och Fosl, 2010, s. 177: “Yet others hold that what can be agreed upon by a community of subjects may not have the status of objective truth, but that such ‘intersubjective’ truths, in practice, do the same work as objective ones. On this view, intersubjectivity is what remains of objectivity once we disabuse ourselves of illusions of its independence from human subjectivity.”

[1593] Rorty, Hopp istället för kunskap, 2003, s. 47 och Rorty, Contingency, irony, and solidarity, 1989, s. 4 f.

[1594] Rorty, Hopp istället för kunskap, 2003, s. 55. För att bevara korrespondensteorin om sanning krävs referensteorin som språkfilosofisk utgångspunkt, se Rorty, Consequences of pragmatism - essays: 1972-1980, 1982, s. xxiv.

[1595] Rorty, Hopp istället för kunskap, 2003, s. 56.

[1596] A.a., s. 61 f. Se även Rorty, Contingency, irony, and solidarity, 1989, s. 8 där han framhåller: ”To say that that we should drop the idea of truth as out there waiting to be discovered is not to say that we have discovered that, out there, there is no truth. It is to say

Vad det innebär att skifta fokus från frågan om huruvida en beskrivning återger något på ett korrekt sätt till frågan om huruvida en viss beskrivning är lämplig eller inte kan tydliggöras med hjälp av den så kallade Soritesparadoxen. Anta att någon önskar studera vad en sandhög är. En sandhög upphör inte att vara en sandhög bara för att ett sandkorn plockas bort. Om ytterligare ett sandkorn plockas bort är det fortfarande fråga om en sandhög. Detta kan upprepas till att endast ett par enstaka sandkorn återstår. Ett par enstaka sandkorn utgör inte någon sandhög. För varje enskilt sandkorn som har plockats bort har sandhögen dock aldrig upphört att vara en sandhög. När endast ett fåtal sandkorn återstår rör det sig därför om en sandhög och en icke-sandhög på samma gång. Denna paradox kan lösas på två sätt. Antingen får det antas att det finns en fast gräns för när sandhögen upphör att vara en sandhög, vilket kan framstå som godtyckligt. Alternativt måste föreställningen om en skarp skiljelinje mellan sandhög och icke-sandhög förkastas. Frågan om huruvida något är en sandhög eller inte utgör därför inte en fråga om hur något är, utan en fråga om hur något borde beskrivas (i ett visst sammanhang). Svaret på en sådan fråga är vare sig sant eller falskt, varför Soritesparadoxen då upphör att vara en paradox.[1597]

Översatt till en rättslig kontext skulle det sålunda inte vara relevant att ställa sig sådana frågor som ”Vad är utdelning?” och ”Är detta utdelning?” (jämför: ”Är detta en sandhög?”). Frågan är istället *för vilka ändamål något borde* tillskrivas etiketten ”utdelning” i ett visst sammanhang. Utifrån en funktionalistisk förståelse görs de rättsliga bestämningarna för att hantera olika intressekonflikter.[1598] En intressekonflikt kan exempelvis utspela sig mellan en aktieägare och en borgenär till aktiebolaget avseende en transaktion varigenom aktieägare överfört egendom till sig själv från bolaget. Samma transaktion skulle även kunna ge upphov till en intressekonflikt mellan olika aktieägare. Rättsliga begrepp ses endast som omskrivningar för olika avvägningar som behöver göras i intressekonflikter som dessa.

---

that our purposes would be served best by ceasing to see truth as a deep matter, as a topic of philosophical interest, or 'true' as a term which repays 'analysis'. Jfr Rorty, Consequences of pragmatism - essays: 1972-1980, 1982, s. xiv. Som jag framhåller i avsnitt 4.2.4 nedan medför rättspragmatismen att stor vikt därför läggs vid *konsekvenserna* i det rättsliga problemlösandet, vilket markerar en tydlig skillnad gentemot idag dominerande uppfattningar av skatterättsligt problemlösande.

[1597] Se Baggini och Fosl, 2010, s. 78.

[1598] Se exempelvis Martinson, SvJT, 2008, s. 681.

Om nu varje konflikt ska lösas för sig genom att väga olika intressen mot varandra skulle det kunna frågas om detta bryter mot idén om prejudikatbundenhet. Att varje konflikt ska lösas för sig innebär emellertid inte att man vid lösandet av ett visst problem inte kan beakta hur en intresseavvägning har hanterats i ett annat rättsfall. Enligt min uppfattning följer tings- och hovrätterna regelmässigt de intresseavvägningar som HD:s praxis ger uttryck för. Funktionalismen bryter därför inte nödvändigtvis mot idén om prejudikatbundenhet, men lyfter fram att denna följsamhet vilar på aktiva ställningstaganden. Att välja att följa intresseavvägningar som har gjorts i tidigare rättsfall är en del av den nu föreliggande intresseavvägningen. Med hänsyn till den enskilda konfliktens särprägel kan det finnas anledning att göra avsteg. Flera tekniker förekommer i rättstillämpningen för att göra sådana avsteg, till exempel olika påståenden om att den föreliggande konflikten påstås skilja sig på ett avgörande sätt från tidigare konflikter som har behandlats eller att samhällsutvecklingen har sprungit iväg eller tagit sig uttryck i former som ger anledning att göra andra bedömningar.[1599] Rättsliga avgöranden faller med andra ord inte ner såsom pusselbitar i ett perfekt systematiskt mönster, utan kännetecknas snarare av ett kompromissande mellan traditionskonformitet och progressivitet.[1600]

Sammanfattningsvis tar Rortys pragmatism avstamp i det han kallar antiessentialism. Kärnan i denna utgångspunkt är att det som brukar kallas ”objekt” inte antas ha någon inre natur eller essens. Fokus skiftas därför från frågan hur verkligheten är till frågan om huruvida olika begreppsbildningar är lämpliga eller inte i förhållande till vissa specifika ändamål. Översatt till en rättslig kontext blir det därför inte relevant att fråga sig vad en viss term innebär vid lösandet av ett rättsligt problem. Det är mer relevant att ställa sig sådana frågor som vilka konsekvenserna blir och vilka intressen som skyddas genom olika lösningsalternativ. Dessa typer av frågeformuleringar är utmärkande för den funktionalistiska förståelsen, varför den passar väl ihop med Rortys pragmatism.

[1599] Se exempelvis HD:s sätt att resonera i NJA 2010 s. 467. Jfr Murphy, 1964, s. 30 (vars uttalanden förvisso avser amerikansk rätt).

[1600] Jfr F. Scott Fitzgeralds poetiska avslutning på Den store Gatsby: ”Så strävar vi fram som båtar mot strömmen, ständigt drivna tillbaka mot det förgångna” (Fitzgerald, Den store Gatsby, 2018, s. 167).

4.2.4 Ett epistemologiskt avståndstagande – Nytta istället för kunskap

Som framgår ovan gör pragmatismen upp med flera distinktioner. Den viktigaste av dessa utgör distinktionen mellan verklighet och sken. En annan är den mellan det absoluta och det relativa.[1601] Pragmatismens uppgift är enligt Rorty dock inte att frigöra sig från alla tänkbara distinktioner, utan från inflytandet hos ett antal metafysiska distinktioner såsom essens och accidens, substans och egenskap, sken och verklighet.[1602] Som Rorty formulerar det upplöses också distinktionen mellan de element i den mänskliga kunskapen som medvetandet antas bidra med och de element som världen i sig antas bidra med. Ifrågasättandet av dessa distinktioner innebär också ett avståndstagande från korrespondensteorin om sanning.[1603] Kunskap är inte en fråga om hur väl föreställningar om världen svarar mot hur världen är, utan kunskap är det som erkänns *såsom* kunskap (det som *görs* till kunskap) i samspelet mellan människor.[1604]

I detta sammanhang skulle det möjligen kunna invändas att bara för att människor tror att verkligheten är beskaffad på visst sätt innebär inte det att verkligheten faktiskt är beskaffad på detta sätt. Värt att notera är emellertid att Rorty inte erbjuder någon sanningsteori. Hans uttalanden ska enligt min mening inte förstås som att det som erkänns såsom sant faktiskt också är sant, utan enbart att våra försantförhållanden alltid är underkastade mänskliga sinnen och fördomar. Det rör sig om en kritisk syn på sanning, vilket enligt Rorty motiverar att sanningssökandet borde ersättas av ett nyttosökande.[1605]

[1601] Rorty, Hopp istället för kunskap, 2003, s. 13.
[1602] A.a., s. 31.
[1603] A.a., s. 33 f. och Rorty, Philosophy and the mirror of nature, 1980, s. 179.
[1604] Rorty, Philosophy and the mirror of nature, 1980, s. 175. Jfr följande citat på s. 187: ”we can only come under epistemic rules when we have entered the community where the game governed by these rules is played”. Se även Rorty, Contingency, irony, and solidarity, 1989, s. 21.
[1605] Se exempelvis Rorty, Philosophy and the mirror of nature, 1980, s. 175 f. Peczeniks kritik mot pragmatismen såsom en sanningsteori blir därför missriktad i förhållande till Rorty, se Peczenik, Vad är rätt? - om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation, 1995, s. 654. Kritiken är däremot relevant i förhållande till de försök som har gjorts att formulera en pragmatisk sanningsteori (jfr Dalberg-Larsen, 2001, s. 13 f. där en pragmatisk sanningsteori kontrasteras mot korrespondensteorins och koherensteorins sanningsteori).

I linje med det nyss sagda bör distinktionen mellan verklighet och sken enligt Rorty ersättas med distinktionen: mer eller mindre användbara beskrivningar.[1606] Frågan inställer sig därför: mer eller mindre användbar i förhållande till vad? Pragmatismen erbjuder inte något svar på detta.[1607] En beskrivning är bättre än en annan om den bidrar till att förverkliga ett mänskligt ändamål i större utsträckning. Pragmatismen tillhandahåller dock inte något specifikt ändamål som ska förverkligas.[1608] I synnerhet finns det inte något övergripande ändamål kallat ”uppdagandet av sanningen”.[1609] Pragmatismens poäng är endast att olika diskussioner (filosofiska, rättsliga med mera) bör styras bort från frågan om hur något verkligen är (till exempel vad olika rättshandlingars verkliga innebörd är), för att istället rikta sig mot vad som är önskvärt att uppnå.

Om pragmatismen inte tillhandahåller något svar på vad det önskvärda är inställer sig emellertid frågan vad som i så fall legitimerar det rättsliga beslutsfattandet. Vad legitimerar en viss rättslig lösning framför en annan? Svaret på detta är att en bestämd hållpunkt för att legitimera olika lösningar inte ska tas för given. Legitimiteten kräver istället en ökad reflektion kring hur olika sätt att resonera i rättsfrågor tillgodoser olika intressen. Som jag återkommer till nedan är intressena och deras förhållanden till varandra inte heller givet, utan historiskt och ideologiskt betingat.[1610] Att resonera kring *konsekvenserna* av olika lösningsalternativ är alltså det centrala. Detta skiljer sig markant från hur rättsligt problemlösande adresseras i flera skatterättsliga litteraturuttalanden, vilket kan exemplifieras med hjälp av följande uttalande från Bergström: ”Det leder lätt till förvirring om en term har olika betydelse beroende på vilket *resultat* tillämpningen leder till”.[1611] I liknande anda ställer sig Hultqvist kritisk till det som han kallar ”slutfasstyrd argumentation”.[1612] Funktionalistens svar

[1606] Rorty, Hopp istället för kunskap, 2003, s. 16, 34.
[1607] A.a., s. 16 f.
[1608] A.a., s. 42. Jfr Dalberg-Larsen, 2001, s. 54 om att den moderna pragmatismen inte heller fäster så stor tilltro till att det skulle finnas ett bestämt ändamål med rättsordningen.
[1609] Rorty, Hopp istället för kunskap, 2003, s. 42.
[1610] Se närmare om detta i avsnitt 4.3.
[1611] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 71. Min kursivering.
[1612] Hultqvist, SN, 2007, s. 698.

på detta är emellertid att en icke slutfasstyrd argumentation bara gör sig blind för vilka intressen den tillgodoser.[1613]

Rättsliga problem löses därför inte genom att fråga sig vad en viss rättslig term innebär eller huruvida ett visst subjekt har en viss rättighet eller inte. De rättsliga problemen löses istället genom att ställa sig följande frågor: Vilka rättsföljder bör inträda under vilka omständigheter? Vilka konsekvenser ger olika lösningsalternativ upphov till?[1614] Vilka intressen skyddas och vilka intressen undanträngs genom olika lösningsalternativ? Som framgår ovan är just dessa typer av frågeställningar kännetecknande för den funktionalistiska förståelsen.[1615] Det är därför enkelt att teoretiskt underbygga denna förståelse med hjälp av pragmatismen.

För att sammanfatta det ovan sagda tar pragmatismen avstånd från korrespondensteorin om sanning, men erbjuder inte någon alternativ sanningsteori. Poängen med detta är att avleda fokus från frågan om huruvida olika beskrivningar stämmer överens med verkligheten eller inte, för att istället rikta intresset mot hur väl olika beskrivningar tjänar olika intressen. Vilka intressen som ska tillvaratas svarar dock inte pragmatismen på. Pragmatismen söker endast sätta denna fråga i förgrunden.

4.2.5 Sammanfattning

Sammanfattningsvis tar pragmatismen avstånd ifrån referensteorin. Verkligheten utgör inte något som kan representeras på ett korrekt eller felaktigt sätt. I sin tur ersätts distinktionen mellan verklighet och sken med en distinktion mellan mer och mindre användbara beskrivningar. Pragmatismens utgångspunkter kan enkelt förenas med funktionalismen. Som jag redogör för ovan utmärks funktionalismen av begreppsrelativitet.

[1613] Se för ett liknande synsätt Påhlsson, SN, 1998, s. 541 ff. Se också Kellgren, Proaktiva perspektiv i reaktiv skatterättstillämpning, i Vänbok till Bertil Wiman, 2019, s. 149 f. och 155 ff. där flera argument framförs till stöd för konsekvensorienterad rättstillämpning på skatteområdet. Notera dock s. 157 fotnot 18 där Kellgren framhåller att HFD sällan explicit låter rättstillämpningen styras av vilka resultat som anses önskvärda. En tänkbar förklaring till detta är enligt honom att svenska domstolar präglas av en rättstillämpningstradition där tolkningar, eller i vart fall domsmotiveringar, så långt möjligt ska bygga på närläsningar av rättskällorna.

[1614] Jfr Dalberg-Larsen, 2001, s. 106.

[1615] Se avsnitt 1.5.3.

De rättsliga problemen löses inte genom härledningar från begrepp och rättigheter utan genom att väga intressen mot varandra och genom att beakta konsekvenserna av olika lösningsalternativ.[1616] Vilka intressen som finns och hur de förhåller sig till varandra är dock inte givet, utan historiskt och ideologiskt betingat. Detta utvecklar jag närmare i nästföljande avsnitt. Följande schematiska jämförelse kan uppställas över substantialismens och funktionalismens teoretiska utgångspunkter:

Tabell 4.1: Schematisk skiss över skillnaderna mellan substantialismens och funktionalismens teoretiska utgångspunkter

	Substantialism	*Funktionalism*
Språkfilosofisk utgångspunkt	**Mening som referens**	**Mening som relationell**
Filosofisk referens	**Searle**	**Rorty**
Ontologiskt förhållningssätt	**Essentialism**	**Konstruktivism**
Epistemologisk utgångspunkt	**Intersubjektivitet som bekräftelse-grund för kunskap om institutionella fakta**	**Fokus på nytta istället för kunskap**
Rättsteoretisk utgångspunkt	**Rättspositivism**	**Rättspragmatism**
Syn på rättstillämpning	**Rättsliga problem löses som utgångspunkt genom härledningar ur rättsliga begrepp och rättigheter**	**Rättsliga problem löses genom intresse-avvägningar och genom att beakta konsekvenserna av olika lösnings-alternativ**

[1616] Se ovan avsnitt 1.5.3. Rakneberg Haug har som sagt beskrivit funktionalismen såsom anti-konceptuell, fragmentiserad och pragmatisk, se Rakneberg Haug, EPLJ, 2017, s. 238 f.

4.3 En funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga

Den funktionalistiska förståelsen placerar som sagt intresseavvägningar i förgrunden för det rättsliga problemlösandet. Detta innebär att det som en allmän domstol antas ta ställning till vid avgörandet av ett mål är hur olika intressen borde vägas mot varandra under vissa inträffade omständigheter, till exempel huruvida ett visst subjekt borde ges prioritet för sitt anspråk på en viss resurs i förhållande till ett visst annat subjekt.[1617] Hur andra konfliktsituationer än den som är uppe till bedömning borde avgöras anses domstolen inte ta ställning till. Inte heller anses domstolen ta ställning till vad en viss term civilrättsligt innebär eller under vilka förutsättningar ett visst subjekt har en viss rättighet. Även om det som domstolen själv ger uttryck för att ta ställning till skulle vara vad en viss term innebär uppfattas detta, utifrån en funktionalistisk blick, ändå som ett ställningstagande i frågan om hur de stridande intressena borde balanseras. Det är en annan sak att domstolen själv i ett sådant fall inte har placerat intresseavvägningen i förgrunden och därför inte hanterat frågan funktionalistiskt.

Följande beskrivning av ett domstolsavgörande ger uttryck för en funktionalistisk förståelse: ”Med anledning av överenskommelsen mellan x och y gavs x prioritet till bilen i förhållande till y”. Detta kan jämföras med följande beskrivning, vilken inte ger uttryck för en funktionalistisk förståelse: ”Med anledning av överenskommelsen mellan x och y ansågs x ha förvärvat *äganderätt* till bilen”.

Funktionalismen kännetecknas av en fragmentiserad och pragmatisk syn på rättsligt problemlösande. Det innebär att varje konflikt löses för sig istället för att placeras in i ett system av begrepp och rättigheter.[1618] Att anamma denna förståelse av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext talar för att sådana uttryck som ”civilrätten innebär att…” och ”civilrätten utsäger…” bör ersättas med sådana uttryck som ”en tingsrätt dömde si och så i tvisten mellan x och y…” och ”om person X yrkar ersättning av person Y så kan det förväntas att en allmän domstol skulle…”.

[1617] Jfr Håstad, Nordiska önskemål vid integration av säkerhetsrätten, i Civilrättens integration ur nordisk synvinkel, 2001, s. 53 om att de rättsliga problemen formuleras genom rättsfakta och rättsföljder utan användande av begreppsjuridiska omskrivningar.
[1618] Rakneberg Haug, EPLJ, 2017, s. 238 ff. Jfr avsnitt 1.5.3 ovan.

Funktionalismen synliggör subjekten och deras praktiker istället för att baka in dem i en objektivering.

Det som en bedömare av en skatterättslig fråga har att ta ställning till utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga är därför huruvida det är relevant eller inte för den aktuella skattefrågan att en allmän domstol har dömt eller kan förväntas döma på ett visst sätt i en viss konflikt mellan två specifika subjekt. Denna omständighet behöver vägas mot andra omständigheter i skattemålet som kan vara skatterättsligt relevanta, till exempel att vissa subjekt har en viss relation till varandra. Utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga anses den fråga som bedömaren har att ta ställning till däremot *inte* vara vad en viss term civilrättsligt innebär eller huruvida ett visst subjekt civilrättsligt har en viss rättighet. En funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga innebär med andra ord att civilrättsliga begrepp och rättigheter inte behandlas såsom entiteter att förhålla sig till vid det skatterättsliga problemlösandet.

I detta sammanhang finns det anledning att relatera till vissa litteraturuttalanden som kan tyckas ligga nära den förståelse av det civilrättsliga som jag söker utveckla. Som framgår ovan framhåller Persson Österman att civilrätten inte alltid har rättspolitisk adekvans för skatterätten och att skatterättsliga begreppsbestämningar mycket väl därför kan komma att avvika från de civilrättsliga.[1619] Motsvarande framhålls av Påhlsson med hänvisning till att skatte- och civilrätten tjänar olika skyddsintressen.[1620] Vad som dock inte har uppmärksammats i tillräcklig utsträckning enligt min mening är de svårigheter som finns att över huvud taget kunna fastställa huruvida skatterätten följer eller avviker från civilrättsliga begrepp och rättigheter. Som jag visar i kapitel 3 medför flera faktorer att det civilrättsliga kan förstås på olika, samt emellanåt diametralt olika, sätt. Skatterätten kan i flera sammanhang därför sägas både följa och avvika från civilrätten på samma gång. Att så är fallet beror bland annat på att de konstitutionella förutsättningarna skiljer sig åt på civilrättsområdet och att begrepp och rättigheter inte spelar en lika framträdande roll för civilrättsligt problemlösande.[1621] Det som utmärker min funktionalistiska rekonstruktion av det civilrättsliga i förhållande till Persson Östermans

[1619] Se avsnitt 2.4.9.
[1620] Se avsnitt 2.4.13.
[1621] Se avsnitt 1.5.5.

och Påhlssons bidrag är därför ett tydligt avståndstagande ifrån behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom något skatterätten *kan följa eller avvika ifrån* (det vill säga såsom entiteter att förhålla sig till vid beskattningen).[1622] Persson Österman och Påhlsson kan sägas ge uttryck för en funktionalistisk förståelse av skatterättens *förhållande till* civilrätten, medan jag söker utveckla en funktionalistisk förståelse *av* civilrätten i en inkomstskatterättslig kontext.[1623]

Det bör särskilt understrykas att min ansats tar sikte på hur det civilrättsliga adresseras i en skatterättslig kontext. Det handlar inte om att skatterättslig metod borde bli mer funktionalistisk överlag. Att hantera det civilrättsliga på ett funktionalistiskt sätt i en skatterättslig kontext får dock konsekvenser för det skatterättsliga problemlösandet. Hur en allmän domstol dömt eller kan förväntas döma i en viss konflikt mellan två specifika subjekt är som sagt en omständighet vars relevans för skattefrågan behöver vägas mot den skatterättsliga relevansen av andra omständigheter. Följaktligen inställer sig frågan hur denna avvägning av vilka omständigheter som är skatterättsligt relevanta ska göras. Något annat svar på denna fråga finns inte än att avvägningen kan göras utifrån olika sätt att resonera. Min bedömning av vilka omständigheter som är skatterättsligt relevanta i frågorna nedan görs i stor utsträckning genom att resonera kring olika omständigheters konsekvenser för skatteregelverket sett som ett system. Innebörden av detta är att jag inte bara ser till konsekvenserna för den aktuella skatteregeln utan också till andra regler kring vad som är skattepliktigt och avdragsgillt med mera.

Givetvis är det möjligt att resonera på andra sätt i avvägningen av vilka omständigheter som är skatterättsligt relevanta. Olika sätt att resonera på

[1622] Att jag tar utgångspunkt i rättspragmatisk teori istället för rättsrealistisk teori utgör också en skillnad i förhållande till Påhlsson. Som framgår ovan framhåller Påhlsson att rättshandlingar inte har någon verklig innebörd, utan att det verkliga är det som ska inordnas under rättsreglerna. Den civilrättsliga innebörden utgör ett möjligt sätt att fånga in denna verklighet, men inte det enda möjliga (se Påhlsson, SN, 2016, s. 115 och avsnitt 2.4.13). Påhlsson gör alltså skillnad mellan verklighet och sociala konstruktioner. Pragmatismen överskrider denna distinktion. Det verkliga anses inte ligga utanför det språkliga och det språkliga ses inte som ett medel för att representera, utan som ett verktyg som används för särskilda syftens skull (se avsnitt 4.2.2).

[1623] En funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga kommer enligt min mening till uttryck i Göransson, SN, 1985, s. 18 ff. (se avsnitt 2.4.4). Det som han diskuterar där är bland annat vilken relevans det har för frågan vem som ska tillerkännas värdeminskningsavdrag på en tillgång att en förvärvare av tillgången är skyddad i överlåtarens konkurs. Göransson låter inte begreppet äganderätt avgöra frågan.

är intimt förbundna med olika intresseprioriteringar. Frågan är därför vilka intressen det rör sig om i detta sammanhang. Två intressen som uppställs mot varandra i de inkomstskatterättsliga förarbeten som jag går igenom i kapitel 2 är å ena sidan skyddet av den skattskyldige och å andra sidan skyddet av det allmänna. Parallellt görs en uppdelning mellan å ena sidan marknadsekonomiska och å andra sidan fiskala skyddsintressen.[1624] Såvitt gäller skattefrågor är skyddet av den enskilde nära knutet till just ett värnande om marknadsekonomiska intressen. När det talas om den enskildes skydd mot statens beskattningsanspråk handlar det nämligen om ett ekonomiskt skydd (och inte ett skydd mot frihetsberövande eller liknande). Samtidigt finns det dock anledning att nyansera bilden av att skyddet av den enskilde och av marknadsekonomiska intressen sammanfaller, vilket jag illustrerar nedan i exemplet kring konkursbon. Snarare än att tala om den enskilde som ett skyddsobjekt i sig hävdar jag att det finns anledning att tala om i vilka positioner den enskilde skyddas.[1625]

Något som är viktigt att framhålla är att vilka intressen som finns och hur de förhåller sig till varandra inte är givet, utan historiskt och ideologiskt betingat.[1626] Uppdelningen mellan den enskilde och det allmänna, samt mellan marknadsekonomiska och fiskala intressen, kan sägas svara mot en spänning mellan mer nyliberala och mer socialliberala intressen. Den förra typen är centrerad kring skyddet av den enskilde, av dennes egendom och av dennes frihet från staten. Det senare typen är centrerad kring skydd av det allmänna, av dess finansiering och av välfärdsstaten som en garant för den enskildes frihet.[1627] Dessa två intressetyper kan jämföras med de två perspektiv på beskattningen som lyfts fram av Hilling och Ostas i monografin *Corporate Taxation and Social Responsibility*, varav det ena ser på beskattningen som en inskränkning i den enskildes äganderätt och det andra ser på beskattningen som ett anspråk på något som aldrig har ingått i den enskildes äganderätt.[1628]

[1624] Se avsnitt 2.2.

[1625] Se mer om detta i avsnitt 4.4.2.

[1626] Se exempelvis Welin, Från nytta till rättigheter - en politisk-filosofisk odyssé, 2003 avsnitt 8.2–8.7. Notera att jag med ”ideologi” åsyftar *en samling av idéer*, framförallt avseende hur verkligheten antas vara beskaffad och hur samhället borde organiseras. Med ”ideologi” menar jag däremot *inte* förvrängd verklighetsbild (jfr Laclau, Modern Language Notes, 1997, s. 297 ff.).

[1627] Se på detta tema Larsson, Politiska ideologier i vår tid, 2014, s. 40 f. och 139 ff.

[1628] Hilling och Ostas, Corporate taxation and social responsibility, 2017, s. 109 ff.

Uppdelningen mellan det allmänna och den enskilde var framträdande i den socialdemokratiska rörelse som präglade svensk politik under en stor del av 1900-talet. Det allmänna sågs och användes som ett omfördelningspolitiskt verktyg i syfte att utjämna klasskillnader. 1900-talets senare delar såg ett genombrott för nyliberal ideologi. Samtidigt växte också andra ideologiska strömningar fram vilka inriktar sig på intressen kopplade till bland annat jämställdhet, klimat och miljö.[1629] Ett exempel på hur klimatintresset vunnit insteg i IL under senare tid är den permanenta nedsättningen av förmånsvärdet av bilar som drivs av mer miljövänliga drivmedel än bensin och diesel (61:8 a IL).

Det ska noteras att också frågan om vilket eller vilka intressen som en viss skatteregel beskyddar är ideologiskt betingad i sig. Den generella avdragsbegränsningsregeln i 16:1 IL skulle kunna påstås vara till skydd för marknadsekonomiska intressen eftersom den lindrar den effektiva beskattningen vid investeringar i en näringsverksamhet och på så sätt stimulerar till ekonomisk expansion. Utifrån ett mer långtgående nyliberalt perspektiv skulle regeln emellertid kunna anses inskränka detta skydd eftersom regeln kräver att kostnaderna måste ha en koppling till näringsverksamhetens intäkter. Att inte kräva en sådan koppling skulle göra marknaden ännu friare. Ett annat antagande som har hög tilltro inom nyliberal ideologi är att skyddet av den fria marknaden i stor utsträckning är till skydd för det allmännas beskattningsunderlag.[1630] Utifrån detta tankesätt skulle 16:1 IL även kunna påstås vara till skydd för det allmänna. Svaret på vilka intressen som skyddas genom en viss regel är alltså i större eller mindre utsträckning ideologiskt betingat i sig.

Med en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext hanteras nämnda intresseavvägningar implicit genom talet om civilrättsliga begrepp och rättigheter.[1631] Det finns förvisso ett begränsat utrymme för explicita intresseavvägningar även innanför ramen för en substantialistisk förståelse, till exempel då begreppen inte ger ledning för att avgöra en viss fråga. Hänsynen till olika intressen kan i vissa undantags-

[1629] Se exempelvis Liedman, Från Platon till kriget mot terrorismen - de politiska idéernas historia, 2005, s. 213 ff. och s. 300 ff.
[1630] Se exempelvis Steger och Roy, Neoliberalism - A Very Short Introduction, 2010, s. 24 om den så kallade Laffer-kurvan.
[1631] Jfr Martinson, SvJT, 2008, s. 677 som uttrycker att substantialismen bygger in intresseavvägningarna i en objektifiering där subjekten hamnar i skuggan.

fall också motivera avsteg från den tillämpning som ett visst begrepp leder till.[1632] Detta medför att en substantialistisk respektive funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga som sagt inte behöver leda till så olika utfall. En framträdande skillnad består dock i att den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga sätter intresseavvägningarna i förgrunden och att samma behov därför inte föreligger av att arbeta med *undantag* i rättstillämpningen.[1633] Detta är något som jag visar i flera av exemplen nedan.

En fråga som kan ställas är om inte kravet på att företa dessa intresseavvägningar får till konsekvens att rättsligt problemlösande blir beroende av den enskilda bedömarens politiska övertygelse. Denna fråga synes vila på en distinktion mellan att döma efter en egen politisk linje och att döma efter en demokratiskt beslutad politisk linje. Denna distinktion passar inte ihop med den funktionalistiska förståelse som jag söker utveckla i detta kapitel (på samma sätt som distinktionen tolkning/tillämpning inte passar ihop med den funktionalistiska förståelsen). Snarare än att en domare skulle ha att välja mellan en egen politisk linje och en allmänt beslutad linje skulle jag vilja uttrycka det som att en domare är delaktig i skapandet av en normordning som följer av de sociala sammanhang som domaren befinner sig i. Så är fallet vare sig en substantialistisk eller en funktionalistisk förståelse anläggs. Med en funktionalistisk förståelse kan lagregler mycket väl tillmätas lika stor vikt som med en substantialistisk förståelse. En skillnad är däremot att lagreglerna läses som ett uttryck för olika intresseavvägningar.

En annan fråga som skulle kunna ställas och som jag återkommer till i slutet av kapitlet är om inte den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga ändå begränsar utrymmet för antalet möjliga lösningar på skatterättsliga problem i större utsträckning än vad det funktionalistiska gör.[1634] Jag argumenterar emellertid för att substantialismen snarare begränsar vad

---

[1632] Jfr a.a., s. 670 f. om substantialismens behov av att arbeta med undantag. Se också ovan avsnitt 1.5.2.

[1633] Ett exempel som enligt min mening illustrerar detta är som sagt att institutet rättsmissbruk i princip inte har förekommit i svensk förmögenhetsrätt. Med anledning av det funktionalistiskt inriktade sättet att hantera rättsliga problem har det inte funnits så stort behov av ett sådant instrument. En annan sak är att institutet förekommer i EU-rätten och på så sätt kan komma att få allt större genomslag i svensk förmögenhetsrätt. Se mer om detta i avsnitt 1.5.3.

[1634] Se avsnitt 4.8.

som *framstår* såsom möjligt utifrån en viss förförståelse av det civilrättsliga. Olika förförståelser leder till olika slutsatser avseende vad som är möjligt. Den substantialistiska förståelsen kan därför sägas osynliggöra, snarare än begränsa, antalet möjliga lösningar.

Min rekonstruktion skulle även kunna kritiseras från motsatt utgångspunkt. Rekonstruktionen skulle kunna kritiseras för att endast uppmärksamma (och reproducera) intressen som redan finns representerade i rättssystemet. Sålunda skulle det kunna hävdas att rekonstruktionen vidmakthåller etablerade intressen och på samma gång bidrar till att utestänga andra. Denna kritik är värd att tas på allvar, särskilt eftersom jag genom funktionalismen gör anspråk på att lyfta fram vilka intressen som tillvaratas och undanträngs genom rättskonstruktionerna. Mitt enda svar på kritiken är att jag är medveten om denna begränsning. Ansatsen bryter inte mot det liberalideologiska paradigm som kännetecknar distinktionen mellan det allmänna och den enskilde, men öppnar däremot upp synfältet inför denna situering. På så sätt möjliggörs en framtida kritik av min rekonstruktion.

Sammanfattningsvis placerar den funktionalistiska förståelsen intresseavvägningar i förgrunden för det rättsliga beslutsfattandet. Det som en allmän domstol antas ta ställning till när den avgör en viss fråga är, utifrån en funktionalistisk förståelse, hur olika intressen borde vägas mot varandra. Översatt till en skatterättslig kontext innebär detta följande. Det som en bedömare av en skatterättslig fråga har att ta ställning till är huruvida det är relevant för den aktuella skattefrågan eller inte att en allmän domstol har eller kan förväntas döma på visst sätt i en viss konflikt mellan två subjekt. Den skatterättsliga relevansen av denna omständighet måste vägas mot den skatterättsliga relevansen av andra omständigheter. Beroende på hur denna avvägning görs kommer vissa intressen att prioriteras framför andra. Vilka intressen som finns och hur dessa anses förhålla sig till varandra är inte givet, utan historiskt och ideologiskt betingat. I det följande visar jag hur denna funktionalistiska förståelse av det civilrättsliga förändrar ett antal frågor angående skatterättens förhållande till det civilrättsliga.

4.4 Hur frågan om civilrättsliga termer och begrepp i skatterätten förändras

4.4.1 Gåva - med inriktning på remuneratorisk ersättning

En fråga som jag behandlar i avsnitt 3.3.4.1.2 är huruvida en remuneratorisk ersättning ska bedömas såsom en skattepliktig inkomst av tjänst eller såsom en skattefri gåva (jämför 8:2 IL med 11:1 IL). Utifrån en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga är den centrala frågeställningen huruvida remuneratorisk ersättning rent civilrättsligt utgör en gåva eller inte. Den statliga utredning som låg till grund för GåvoL skulle exempelvis kunna tas till intäkt för att det *inte* utgör någon gåva i civilrätten.[1635] Utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga är det emellertid inte detta som utredningen tar ställning till. Det som utredningen tar ställning till är huruvida vissa rättsföljder bör inträda under vissa specifika omständigheter. Närmare bestämt tar utredningen ställning till huruvida muntliga löften om remuneratorisk ersättning ska kunna utkrävas av löftesmottagaren i en allmän domstol, samt till huruvida löften om remuneratorisk ersättning ska kunna återtas av löftesgivaren för det fall att dennes förmögenhetsvillkor avsevärt försämras eller för det fall att löftesmottagaren gör löftesgivaren ”märklig orätt”. Detta utgör nämligen konsekvenserna av att tillämpa eller inte tillämpa 1 och 5 §§ GåvoL på remuneratorisk ersättning i förhållandet mellan parterna. Det som utredningen uttrycker i denna fråga är att muntliga löften om en remuneratorisk ersättning *ska kunna* utkrävas av löftesmottagaren samt att löftesgivaren *inte ska* kunna återkalla ett löfte om att utge en remuneratorisk ersättning på de premisser som anges ovan.

Nästa fråga är huruvida det är skatterättsligt relevant eller inte att ett muntligt löfte om remuneratorisk ersättning ska kunna utkrävas av löftesmottagaren i allmän domstol samt att löftesgivaren inte ska kunna återta sitt löfte. Enligt min mening är det svårt att se att detta skulle vara särskilt relevant för bedömningen av huruvida en remuneratorisk ersättning ska beskattas såsom inkomst av tjänst eller inte (till exempel vad gäller överlämnandet av byrån i RÅ 1980 1:44). Det rör sig nämligen om två helt olika frågeställningar. I en skatterättslig kontext handlar det sällan om

[1635] SOU 1935:14, Lagberedningens förslag till lag om skuldebrev m.m., s. 134 f.

löften som ännu inte har infriats, utan om prestationer som redan har utförts (exempelvis hade arbetsgivaren överlämnat byrån till den anställde i RÅ 1980 1:44). Det är i ett sådant fall inte civilrättsligt relevant att fråga sig huruvida ett muntligt löfte *hade kunnat* utkrävas av löftesmottagaren eller huruvida ett löfte *hade kunnat* återtas från givaren. Innanför ramen för förhandsbeskedsinstitutet hade det förvisso kunnat röra sig om ett löfte som ännu inte infriats. I så fall är det emellertid inte säkert att något löfte har lämnats över huvud taget. Även om ett löfte skulle ha lämnats framstår det emellertid inte heller som särskilt relevant för skattefrågan huruvida löftesgivaren kan återta löftet eller inte. I och med att kontantprincipen gäller i inkomstslaget tjänst torde någon skattefråga nämligen inte aktualiseras om inte löftet verkställs.[1636]

I NJA 1940 s. 682 ansåg HD att en remuneratorisk ersättning inte heller skulle träffas av den regel i GåvoL som föreskriver att en gåva måste fullbordas för att mottagaren ska vara skyddad i förhållande till givarens borgenärer.[1637] Utifrån en funktionalistisk förståelse är det emellertid inte gåvobegreppets avgränsning som HD tar ställning till. Det som HD tar ställning till är vad som krävs för att mottagaren av ett löfte om en remuneratorisk ersättning ska vinna skydd mot löftesgivarens borgenärer.

Överfört till en skatterättslig kontext är frågan huruvida det är relevant eller inte för inkomstskattefrågan att HD ansåg att löftesmottagaren skulle vara skyddad från givarens borgenärer redan i och med avtalet. Det kan också frågas huruvida det är inkomstskatterättsligt relevant att avgörandet har påståtts vara föråldrat av Håstad och Bengtsson, detta med hänsyn till att remuneratoriska gåvor är lika skadliga för givarens borgenärer som vilka andra gåvor som helst.[1638] Enligt min mening är inte något av detta särskilt relevant för frågan om en remuneratorisk ersättning ska anses som en skattepliktig inkomst av tjänst eller inte, såvida någon konkurs inte inträffar. Anta däremot att just den arbetsgivare som exempelvis RÅ 1980 1:61 handlade om hade gått i konkurs och att en allmän domstol hade bedömt att prestationen skulle återvinnas med stöd av 4:6 KonkL (regeln om återvinning av gåvor). Detta framstår som en relevant omständighet för den skatterättsliga bedömningen eftersom det handlar om något som

[1636] Se 10:8 IL.
[1637] Se 1 § 2 st. GåvoL.
[1638] Bengtsson, SvJT, 1962, s. 702 ff. och Håstad, Sakrätt avseende lös egendom, 2000, s. 247.

direkt påverkar de ekonomiska förhållanden som beskattningen grundas på. Möjligen hade det kunnat bedömas som en resningsgrund.[1639] Därmed inte sagt att det nödvändigtvis *borde* bedömas som en resningsgrund. Det hade lika gärna kunnat hävdas att tjänstebeskattningen borde bestå och att den anställde enbart borde kunna få avdrag för en kapitalförlust på sin oprioriterade fordran i arbetsgivarens konkurs.[1640] Min avsikt är inte att ta ställning i denna fråga utan enbart att visa hur den funktionalistiska förståelsen påverkar förståelsen av de materiellrättsliga problem som har ansetts angå förhållandet mellan skatte- och civilrätt.

Till skillnad från NJA 1940 s. 682 och från förarbetsuttalandena till GåvoL ansågs en remuneratorisk ersättning utgöra en gåva i NJA 1942 s. 609. Närmare bestämt rörde det sig om en prövning av 7:4 ÄB, enligt vilken en gåva som är att likställa med ett testamente och som inkräktar på en bröstarvinges laglott kan jämkas. Enligt Bengtsson berodde detta utfall på att ett testamente kan jämkas även om testamentstagaren har utfört arbetssysslor åt arvlåtaren. Det remuneratoriska inslaget saknar därför betydelse för frågan om något utgör en gåva enligt denna regel.[1641] För att använda Rortys terminologi var det alltså *för dessa ändamål* som den remuneratoriska ersättningen ansågs som en gåva i detta avgörande.

I sin tur är frågan huruvida det är skatterättsligt relevant eller inte att en remuneratorisk ersättning (möjligen) skulle kunna jämkas av en bröstarvinge till arbetsgivaren. Till att börja med ska dock noteras att frågan inte skulle vara särskilt relevant i civilrätten om den presterande är ett stort aktiebolag med många delägare (som i exempelvis RÅ 1980 1:44). Det är nämligen svårt att se hur prestationen skulle kunna vara att jämställa med ett testamente då den drabbar alla delägare. Om det däremot rör sig om ett enmansaktiebolag eller en enskild näringsidkare skulle det kanske kunna tänkas att prestationen kan jämställas med ett testamente enligt denna regel. I RÅ 2001 ref. 10, där aktier överlämnades till en anställd relativt nära inpå givarens förestående frånfälle, hade det kunnat vara

[1639] Jfr Bergström, Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel, 1984, s. 92 om fastighetsförsäljningar som återgår.
[1640] Enligt 44:7 IL ska ett värdepapper anses avyttrat om utgivaren träder i likvidation. Enligt förarbetena till IL kan olika skäl anföras till stöd för att denna regel borde kunna tillämpas på alla fordringar, se prop. 1999/2000:2, Inkomstskattelagen Del 1, s. 503 f. Frågan har dock inte prövats av HFD.
[1641] Bengtsson, SvJT, 1962, s. 707.

relevant att fråga sig huruvida det rörde sig om en gåva som var att jämställa med ett testamente.[1642] I så fall är en följdfråga om det i just det här fallet hade varit skatterättsligt relevant att överlämnandet möjligen hade kunnat jämkas på yrkande av en bröstarvinge till givaren.[1643] Enligt min mening är det svårt att se att detta skulle ha någon betydelse för den skatterättsliga frågan, i vart fall så länge något sådant anspråk inte görs gällande. Om däremot en bröstarvinge till givaren i just detta fall hade väckt talan om jämkning i allmän domstol, samt vunnit bifall till denna talan hade det rört sig om en skatterättsligt relevant omständighet. Att i ett sådant fall beskatta mottagaren för aktiernas fulla värde såsom en tjänsteinkomst är enligt min mening inte motiverat med hänsyn till kontantprincipen. Av denna princip följer att om arbetsgivaren inte kan betala ut lön till en anställd så inträder aldrig skattskyldighet (10:8 IL). Det vore då förvånande om skattskyldigheten skulle inträda (och bestå) för det fall att den utbetalade ersättningen återkrävs. I linje med detta ger RÅ 1988 not 34 och RÅ 1994 not 267 uttryck för att resning ska beviljas om felaktigt utbetalad lön måste återbetalas.

Den funktionalistiska förståelsen förskjuter frågan om huruvida en remuneratorisk ersättning utgör en gåva eller inte till frågan om huruvida en remuneratorisk ersättning *borde etiketteras som en gåva eller inte i ett visst sammanhang*. Vid tillämpningen av IL får en sådan etikettering till konsekvens att den remuneratoriska ersättningen blir skattefri (8:2 IL). Att alltid tillämpa denna regel på remuneratorisk ersättning skulle utgöra ett starkt skydd av den enskilde i och med att det då skulle bli förhållandevis enkelt att göra olika uppdrag skattefria. Det skulle emellertid också kunna argumenteras för att skatteregelverket såsom det idag ser ut drar upp en gräns mellan å ena sidan gåva (8:2 IL) och å andra sidan inkomster på grund av tjänst (11:1 IL), varför det framstår som mer relevant att vid den skatterättsliga bedömningen ta fasta på omständigheter som utsäger något

[1642] Det kan noteras att för att gåvan ska vara att jämställa med ett testamente krävs enligt Folke Grauers att det saknas ett avhållande moment, vilket vid vanliga gåvor innebär att de ekonomiska konsekvenserna går ut över givaren själv. Ett avhållande moment saknas enligt honom om till exempel givaren är inställd på att dö inom förhållandevis kort tid. Se Grauers, Ekonomisk familjerätt - makars och sambors egendom och bostad 2008, s. 139.

[1643] I målet framgår att givaren hade en son, samt att detta inte var samma person som gåvomottagaren. Tvärtom var syftet med gåvan att sonen inte skulle ärva aktierna i företaget eftersom det hotade företagets existens enligt givaren. Det framgår också i domen att givaren var fullt införstådd i att gåvan ägde rum på sonens bekostnad.

om huruvida den remuneratoriska ersättningen kan antas bero på en anställning/ett uppdrag eller inte. En sådan bedömning är till skydd för det allmänna inom ramen för hur nuvarande skatteregelverk är utformat.

Att adressera frågan på nyssnämnda sätt kan enligt min mening underlätta förståelsen av de HFD-avgöranden som jag redogör för ovan i avsnitt 3.3.4.1.2. HFD nämner i dessa fall inte uttryckligen något om förhållandet till vad som utgör gåva i civilrätten utan beaktar olika omständigheter som talar för att förekommande transaktioner antingen ska beskattas såsom inkomst av tjänst eller undantas från beskattning såsom en gåva. Enligt HFD ska en penninggåva som lämnas till en anställd som utgångspunkt anses bero på tjänsten och därför beskattas såsom en tjänsteinkomst. Släktband, nära relationer och andra omständigheter är emellertid omständigheter som talar för att det istället ska behandlas som en skattefri gåva.[1644] Sammantaget underlättas enligt min mening därför förståelsen av dessa avgöranden om de läses utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga.

Sammanfattningsvis är det utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga inte relevant för den skatterättsliga bedömningen av en remuneratorisk ersättning att fråga sig huruvida det civilrättsligt rör sig om en gåva eller inte. Bestämning av termen ”gåva” görs *för olika ändamål* i olika sammanhang. Att exempelvis remuneratorisk ersättning ansågs som en gåva vid tillämpningen av 7:4 ÄB i NJA 1942 s. 609 kan förklaras med att ett testamente kan jämkas när en testamentstagare tidigare har tillhandahållit arvlåtaren vissa tjänster och att det därför inte heller borde ha någon avgörande betydelse att en gåvomottagare tidigare utfört vissa tjänster åt givaren. I sin tur kan frågas huruvida detta har någon relevans för den skatterättsliga bedömningen. Enligt min mening är det svårt att se att det skulle vara särskilt relevant för denna bedömning att en remuneratorisk ersättning kan jämkas enligt 7:4 ÄB. Detsamma kan sägas om de andra ändamål för vilka termen ”gåva” bestäms i civilrätten. Eftersom IL drar upp en gräns mellan gåva och inkomst på grund av tjänst förefaller det vara skatterättsligt relevant att fästa vikt vid omständigheter som säger något om huruvida den remuneratoriska ersättningen kan tänkas bero på en anställning/ett uppdrag eller andra faktorer. Att adressera frågan på

[1644] RÅ 1980 1:44, RÅ 1980 1:61, RÅ 1989 ref. 21, RÅ 1998 not 91, RÅ 2001 ref. 10, HFD 2016 ref. 69, HFD 2017 ref. 38 I-III.

detta sätt underlättar enligt min mening förståelsen av de HFD-avgöranden som jag behandlar i avsnitt 3.3.4.1.2.

4.4.2 Konkursbo som juridisk person

En fråga som jag undersöker ovan är huruvida ett konkursbo ska anses som en juridisk person eller inte.[1645] Utifrån en substantialistisk förståelse skulle detta kunna anses ha betydelse för frågan om ett konkursbo borde beskattas såsom ett eget subjekt eller inte. I RÅ 1955 ref. 21 ansåg HFD att konkursbon inte skulle vara skattskyldiga för ränta, utdelning, intäkter från hyresfastighet eller kapitalvinst vid försäljning av fastighet. Istället har konkursgäldenären gjorts skattskyldig för en rad olika inkomster under konkurs.[1646] Det är inte helt klart vad som låg till grund för HFD:s avgörande i RÅ 1955 ref. 21, men justitieråd Kuylenstiernas skiljaktiga mening antyder att utfallet åtminstone till viss del kan ha berott på en föreställning om att konkursbon inte utgör juridiska personer.[1647]

Ett argument som har anförts till stöd för att konkursbon inte utgör juridiska personer, eller i vart fall till stöd för att konkursbon inte borde ses som egna skattesubjekt, är att äganderätten till konkursegendomen aldrig övergår på konkursboet. I RÅ 1982 1:5 uttalade exempelvis justitieråd Voss i ett tillägg till domen att om en fastighetsägare försätts i konkurs så innebär inte det att äganderätten till fastigheten övergår till konkursboet. Tillgångarna ägs av konkursgäldenären, även om denne inte kan förfoga över dem. Voss gör alltså här en distinktion mellan ägande och rådighet.

Att vid skattefrågan fästa vikt vid huruvida konkursboet har äganderätt eller inte till konkursegendomen ger tydligt uttryck för en substantialistisk förståelse. Att istället anlägga en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga innebär att äganderätt inte behandlas som en omständighet att

---

[1645] Se avsnitt 3.3.5.

[1646] Detta gäller arbetsinkomster (RÅ 1970 Fi 248), fordringar som intjänats i gäldenärens rörelse före konkursutbrottet men som inbetalats i tiden därefter (RÅ 1976 ref. 170) och kapitalvinst vid en fastighetsförsäljning under konkurs (RÅ 1982 1:5). Konkursgäldenären har däremot inte ansetts vara skattskyldig för inkomst av jordbruksfastighet (RÅ 1991 not 246). Se ovan avsnitt 3.3.5.1.

[1647] Jfr Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 255 f. och Pelin och Elwing, 2003, s. 137. Se också ovan avsnitt 3.3.5.1.

förhålla sig till vid den skatterättsliga prövningen. Utifrån en funktionalistisk förståelse är det alltså inte relevant att fråga sig huruvida ovannämnda argument medför att boet har äganderätt eller inte. Däremot kan det frågas vilken skatterättslig relevans dessa argument har i sig.[1648]

Ett argument består som sagt i att konkursgäldenären har rätt att återfå den egendom som konkursförvaltaren inte tar i anspråk under konkursen. Som jag framhåller i kapitel 3 ovan är det svårt att se att detta restvärdesanspråk skulle vara av relevans för frågan om boet eller gäldenären ska beskattas för de intäkter som genereras under konkursen. De tillgångar som säljs (och som på grund av detta ska beskattas) finns ju ändå inte kvar. Ett annat argument består i att konkursboet inte behöver söka lagfart för de fastigheter som kan komma att ingå i konkursen. Enligt min mening är det även svårt att se varför detta argument skulle vara särskilt relevant för frågan om konkursboet eller konkursgäldenären borde beskattas för de intäkter som uppstår under konkursen. Ett tredje argument består i att konkursgäldenären (eventuellt) inte kan dömas för tillgrepps- eller förskingringsbrott genom att förfoga över konkursegendomen. Inte heller detta framstår som särskilt relevant för frågan om konkursboet eller gäldenären borde beskattas för boets försäljningar av dessa tillgångar. Gäldenären har i så fall uppenbarligen inte förfogat över dem för egen räkning.[1649] Genom att nämnda argument bakas in i ett äganderättsbegrepp får de direkt betydelse för skattefrågan, trots att deras relevans för skattefrågan kan ifrågasättas.[1650]

Enligt min mening är ett mer relevant argument att konkursgäldenärens rådighet är begränsad. Det förhållandet att försäljningarna inte har vidtagits av konkursgäldenären själv, i kombination med det förhållandet att konkursgäldenären inte får möjlighet att betala den eventuella skatten med de intäkter som försäljningarna genererar, väcker nämligen vissa betänkligheter med att lägga skattebördan på konkurs-

[1648] Det kan noteras att Bergström på liknande sätt tar avstånd ifrån frågan om ett konkursbo utgör en juridisk person eller inte, för att istället väga olika skäl för och emot behandlingen av konkursbon som egna skattesubjekt, se Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 249 ff.
[1649] Se närmare om min analys av argumenten i avsnitt 3.3.5.3.
[1650] Jfr Martinson, Något om behoven av att underhålla och utveckla den nordiska (funktionalistiska) rättstraditionen, i Festskrift till Göran Millqvist, 2019, s. 464 om hur användningen av äganderättsbegreppet riskerar att tillmäta vissa hänsyn betydelse i ett sammanhang då de är ovidkommande.

gäldenären istället för konkursboet. Genom att skilja på rådighet och äganderätt, som exempelvis justitieråd Voss i RÅ 1982 1:5, trängs emellertid gäldenärens bristande rådighet ut såsom en irrelevant omständighet.[1651]

Givetvis finns det även andra argument som kan anföras till stöd för att konkursbon inte borde göras till skattesubjekt. Voss framhåller själv i RÅ 1982 1:5, utöver äganderättsargumentet, att försäljningar som äger rum *före* konkursutbrottet beskattats hos gäldenären även om betalningen inflyter till konkursboet. Vidare framhåller han att inkomster som gäldenären förvärvar genom eget arbete men som inbetalas till boet är skattepliktigt hos gäldenären, liksom kapitalvinster vid utmätning av gäldenärens egendom. Dessa omständigheter talar för att även en försäljning som sker efter konkursutbrottet borde beskattas hos gäldenären.

Vidare kan det vara ganska svårt att bestämma den skattepliktiga vinsten under konkursförfarandet. Bland annat kan det vara svårt att fastställa ingångsvärdet på olika tillgångar.[1652] Att inte behandla konkursbon som egna skattesubjekt riskerar förvisso att kunna utnyttjas på så sätt att ett aktiebolag med överskott sätts i konkurs i syfte att undkomma bolagsbeskattningen. En sådan skatteförmån skulle kunna uppstå genom att bolagets rörelse drivs vidare under konkursen (och bolagets ägare då erhåller marknadsmässig lön under denna period).[1653] Olägenheten av att förlora rådigheten över sin verksamhet till en konkursförvaltare ger dock skäl att ifrågasätta hur påträngande denna risk för skattekringgående är. Det är inte heller omöjligt att dylika försök till skattekringgående skulle kunna beivras genom det utrymme som allmänna domstolar har att avslå konkursansökningen.[1654]

[1651] Äganderättsbegreppet hade inte behövt avgränsas på detta sätt. Rådighet har till exempel en framträdande roll i det äganderättsbegrepp som Söderlund utgår ifrån. Söderlund, 2009, s. 325.

[1652] Det har tidigare påpekats att gäldenärens redovisning ofta varit undermålig och att konkursförvaltare på grund av osäkra lager- och inventarievärderingar haft svårt att fastställa det skattepliktiga resultatet, jfr Svensson, SvSkT, 1984, s. 432.

[1653] Det är endast genom att rörelsen drivs vidare som en sådan förmån kan uppstå. Om konkursen mot förmodan avslutas med överskott ska en allmän domstol nämligen besluta att bolaget försätts i likvidation (25:51 ABL).

[1654] En uppgift från gäldenären om att denne är insolvent ska enligt 2:7 KonkL godtas om inte det finns särskilda skäl att inte göra det. Att konkursinstitutet utnyttjas för att undgå beskattning skulle möjligen kunna anses som särskilda skäl. I prop. 1975:6, om ändring i

Ett ytterligare argument mot att lägga skattskyldigheten för näringsinkomster på konkursbon är att konkursbon inte bör försättas i en sämre skattemässig position än vad konkursgäldenären har, samt att personer som är försatta i konkurs sällan har något överskott att beskatta. Vinsterna för statskassan av att göra konkursbon skattskyldiga för näringsinkomster framstår i så fall som små.[1655]

Återigen ska det framhållas att olika sätt att resonera är intimt förbundna med olika prioriteringar av intressen. I ovanstående resonemang syns framförallt en avvägning mellan marknadsekonomiska och fiskala intressen. Att skatteanspråk som uppstår under en konkurs inte får göras gällande i konkursen innebär att övriga konkursborgenärer får större utdelning i konkursen. Detta gynnar kreditmarknaden och är sålunda till skydd för marknadsekonomiska intressen. Skyddet av det allmänna beaktas i ovanstående resonemang, men bedöms inte vara särskilt hotat. Ett argument tar som sagt sikte på att risken för kringgående av skattelagstiftningen inte är så stort (eller att det i vart fall borde kunna motverkas) och ett annat tar sikte på att skatteintäkterna antas vara alltför små i förhållande till de samhällsekonomiska förlusterna av att göra konkursbon skattskyldiga.

Det finns dock anledning att i detta sammanhang nyansera förståelsen av intressekonflikten mellan det allmänna och den enskilde. Att konkursbon inte görs till egna skattesubjekt får nämligen olika konsekvenser beroende på vem konkursgäldenären är. Eftersom skatteanspråk som uppstår *under* en konkurs inte får göras gällande i konkursen[1656] får skatten

konkurslagen (1921:225) m.m., s. 117 uttalas det att i praktiken torde en uppgift från gäldenären om att denne är på obestånd utan vidare kunna tas för god. Det övervägs huruvida det borde finnas utrymme att avslå gäldenärens konkursansökan då gäldenären av skattemässiga skäl begär sig i konkurs trots att denne inte är på obestånd. Det framhålls dock att det är svårt att föreställa sig hur konkursdomaren ska ha anledning att misstänka att gäldenärens uppgift om obestånd är felaktig (s. 118).

[1655] Notera att jag i ovanstående stycken söker visa hur HFD *hade kunnat resonera* för att avgöra frågan om konkursbos skattskyldighet utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga. En något annorlunda fråga är huruvida HFD *idag* borde *ompröva* sin tidigare praxis. För att ta ställning i denna fråga bör bland annat beaktas att staten tidigare haft förmånsrätt för skattefordringar, samt att denna förmånsrätt upphävdes år 2004. Förmånsrätten fanns i tidigare 11 § Förmånsrättslagen (1970:979) och lag (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar, men upphävdes genom lag (2003:536) om upphävande av lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m. Detta är ett argument som talar för att det krävs ny lagstiftning för att göra konkursbon till skattesubjekt.

[1656] 5:1 KonkL. Se exempelvis Lindencrona, i Festskrift till Gertrud Lennander, 2010, s. 180 f.

utkrävas av konkursgäldenären när väl konkursen har avslutats. Om gäldenären är ett aktiebolag kan skatteanspråket inte drivas in över huvud taget då bolagets samtliga tillgångar tas i anspråk genom konkursen och aktiebolaget därefter upplöses (25:50 ABL).[1657] Annat är fallet om det är en fysisk person som är försatt i konkurs. Anta att gäldenären är en enskild näringsidkare som innehar en privatbostadsfastighet och att konkursförvaltaren tar fastigheten i anspråk.[1658] Anta vidare att fastighetsförsäljningen leder till en kapitalvinst. Skatten på denna kapitalvinst får då inte göras gällande i konkursen,[1659] men kan krävas av den enskilde sedan konkursen avslutats. Det eventuella underskottet från näringsverksamheten kan då inte kvittas mot kapitalvinsten eftersom kapitalvinsten inte beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, utan i inkomstslaget kapital.[1660] Rådande ordning, enligt vilken konkursbon inte har gjorts till skattesubjekt, är som sagt till skydd för marknadsekonomiska intressen. Som framgår utsträcker sig inte detta skydd till att också omfatta själva konkursgäldenären. Denne utgör snarare ett hot mot marknaden (genom att ha gått i konkurs). Enligt rådande ordning skyddas alltså den enskilde endast när denne har trätt in i en position som främjar de marknadsekonomiska intressena.[1661]

Frågan om konkursbos skattskyldighet skulle ha kunnat lösas på ett annat sätt genom att istället se till och måna om den enskilde *såsom fysisk person i konkurs* (vilket är en annan position som den enskilde kan träda in i). Denna hållpunkt hade kunnat öppna upp för en lösning som innebär att konkursbon ses som skattskyldiga för sådana inkomster som konkurs-

[1657] Om konkursen mot förmodan avslutas med överskott ska bolaget försättas i likvidation (25:51 ABL).
[1658] Notera att fastigheter inte ingår i beneficiereglerna enligt 5:1 UB.
[1659] Se 5:1 KonkL. Jfr Lindencrona, i Festskrift till Gertrud Lennander, 2010, s. 180 f.
[1660] Underskott av näringsverksamhet ska som huvudregel rullas vidare till nästa år (se 40:2 IL). Viss möjlighet finns att dra av ett underskott från en enskild näringsverksamhet i inkomstslaget kapital, men en enskild näringsidkare som har varit försatt i konkurs har inte rätt till underskottsavdrag (42:34 4 st. och 40:20 IL). Utrymme finns dock att dra av underskott från näringsverksamhet mot en kapitalvinst som en enskild näringsidkare gör på en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt (se 45:32 och 46:17 IL). Allmänt avdrag får också göras för underskott av nystartad näringsverksamhet (62:2 IL). Ett underskott som mot förmodan uppstår i inkomstslaget tjänst kan inte dras av mot kapitalvinsten vid en bostadsförsäljning enligt 10:16 IL.
[1661] Jfr Björling, Rättstillämpningens tystnad - en rättsvetenskaplig narratologisk studie om argumentation och rättsliga uttryck inom civilprocessen, 2017, s. 221 ff. om subjektspositioner.

gäldenären i skatterättsligt hänseende inte kan kvitta mot sina underskott.[1662] Förvisso skulle det i så fall kunna hävdas att om IL:s regler för juridiska personer tillämpas fullt ut på konkursbon så blir beskattningen något lindrigare än om gäldenären hade beskattats personligen.[1663] Detta argument värnar om intresset hos det allmänna snarare än om intresset hos fysiska personer i konkurs. Ett alternativ hade också kunnat vara att placera skattebördan på gäldenären, men samtidigt behandla nämnda skatteanspråk som massaanspråk (det vill säga skatten på inkomster som gäldenären inte med skatterättslig verkan kan kvitta mot sina underskott). Detta kräver dock ett beslut av allmän domstol istället för av en förvaltningsdomstol.[1664]

Det bör påminnas om att den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga inte *leder till* en specifik lösning. Tvärtom är den funktionalistiska förståelsen ett försök att komma bort från dylikt tänkande. Vad jag framförallt vill illustrera med detta kapitel är inte heller hur specifika skatterättsliga problem borde lösas, utan hur förståelsen och hanterandet av dessa problem förändras med en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga.

Sammanfattningsvis kan följande framhållas. Utifrån en funktionalistisk förståelse behandlas inte äganderätt som en omständighet av relevans för bedömningen av om konkursbon borde beskattas eller inte. Däremot är det möjligt att pröva huruvida de argument som har påstått ligga till grund för att konkursbon skulle sakna äganderätt är skatterättsligt relevanta eller inte. Enligt min mening framstår inte dessa argument som

---

[1662] En fråga som kan ställas är huruvida det gör så stor skillnad för gäldenären att skatteanspråket blir en massafordran; har inte övriga borgenärer i så fall bara kvar större fordringsanspråk än vad de annars skulle haft? Konkursinstitutet syftar emellertid till att få till stånd en samlad avveckling av gäldenärens skulder. Efter att skattekostnaden har betalats skulle det bland annat kunna tänkas att gäldenären ingår en ackordsuppgörelse med fordringsägarna.

[1663] Ett konkursbo skulle då beskattas till en skattesats på 21,4 % (från och med år 2021 kommer skattesatsen att vara 20,6 %, se 65:10 IL och övergångsbestämmelserna till 2018:1206, p. 11). Gäldenären beskattas till en skattesats på 22 % såvitt gäller kapitalvinster på privatbostadsfastigheter (enligt 45:33 IL görs kvotering med 22/30 och enligt 65:7 IL är skattesatsen 30 %). Skillnaden är alltså ganska liten.

[1664] HD har i NJA 1979 s. 427 emellertid valt att inte betrakta en skatteskuld som uppstått under konkursförvaltningen såsom en massafordran. Det huvudsakliga argumentet som framfördes var att konkursboet inte utgör något eget skattesubjekt och att en klar skillnad därför borde upprätthållas mellan konkursgäldenären och konkursboet ifråga om ansvaret för inkomstskatter (se ovan avsnitt 3.3.5.2).

särskilt skatterättsligt relevanta. Argumenten riskerar dock att tillmätas avgörande betydelse för skattefrågan genom att just bakas in ett äganderättsbegrepp. Denna tillämpning ger i sin tur upphov till stora skillnader beroende på om konkursgäldenären är en fysisk person eller ett aktiebolag. Med detta sagt innebär dock inte den funktionalistiska förståelsen att konkursbon borde behandlas som egna skattesubjekt överlag. Det finns flera argument som talar emot en sådan tillämpning. Olika sätt att resonera är intimt förbundna med prioriteringar av vissa intressen framföra andra. Exemplet med konkursbon visar dessutom att intressekonflikten mellan det allmänna och den enskilde behöver nyanseras. Enligt rådande ordning skyddas den enskilde när denne har trätt in i en position som är till gagn för marknadsekonomiska intressen. Detta skydd utsträcker sig inte till den enskilde såsom fysisk person i konkurs.

4.4.3 Utdelning – med inriktning på återbetalningar av villkorade aktieägartillskott

En fråga som jag behandlar ovan är huruvida en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott är att se som utdelning eller inte.[1665] Om återbetalningen sker genom beslut om vinstutdelning på bolagsstämma rör det sig om utdelning enligt ABL. Detta är ett exempel där jag i kapitel 3 kommer fram till att en bestämd förståelse av det civilrättsliga följer av det substantialistiska förhållningssättet.[1666] Det är därför möjligt att konstatera hur skatterätten förhåller sig till civilrätten i detta fall. I RÅ 1985 1:10 och RÅ 1988 ref. 65 har HFD emellertid inte betraktat återbetalningen som utdelning utan som återbetalning av ett lån. Skatterätten avviker alltså från civilrätten i detta exempel.

Den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga tvingas hantera detta genom att tala om ”undantag”.[1667] Ovannämnda tillämpning behandlas alltså som ett undantag till utgångspunkten att termen ”utdelning” ska definieras på samma sätt som i civilrätten. I den skatte-

[1665] Se avsnitt 3.3.7.4.
[1666] Se avsnitt 3.3.7.4.3.
[1667] Jfr Martinson, SvJT, 2008, s. 670 f. om undantag i substantialismen.

rättsliga litteraturen har detta undantag förklarats med att skatte- och civilrätten tjänar olika syften.[1668]

Att HFD:s tillämpning behandlas som ett undantag beror på att den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga framställer de skatte- och civilrättsliga frågeställningarna som en och samma fråga: ”Utgör återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott utdelning eller inte?” Utifrån en funktionalistisk förståelse är denna fråga emellertid felformulerad. Såvitt gäller tillämpningen av ABL är det istället relevant att fråga sig huruvida en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott borde förutsätta att det finns täckning ur det fria egna kapitalet eller inte. Att det måste finnas täckning ur det fria egna kapitalet är nämligen en konsekvens av att något anses som utdelning enligt 17 kap ABL. Ett tillskott som är villkorat mot andra aktieägare och inte mot bolaget ökar det fria egna kapitalet och ger bolagets borgenärer intryck av att bolaget har viss soliditet. Utifrån detta resonemang är det förståeligt att en återbetalning måste förutsätta att det finns täckning ur det fria egna kapitalet. För att använda Rortys språkbruk är det *för detta ändamål* som återbetalningen tillskrivs etiketten ”utdelning” vid tillämpningen av 17 kap ABL.[1669] Vid tillämpningen av IL är istället frågan huruvida återbetalningen borde beskattas såsom utdelning eller inte. SRN och HFD framförde i RÅ 1985 1:10 att syftet med att beskatta utdelning är att beskatta avkastning på kapital, samt att återbetalningen av ett villkorat tillskott inte kan jämställas med avkastning på kapital. För dessa ändamål tillskrevs inte återbetalningen etiketten ”utdelning” vid tillämpningen av 42:1 IL i nämnda rättsfall.

Det som med en substantialistisk förståelse framställs som en och samma frågeställning vid tillämpningen av ABL och IL (”vad är utdelning?”) framställs alltså som två disparata frågeställningar utifrån den funktionalistiska förståelsen (”borde en återbetalning av villkorade aktieägartillskott förutsätta att det finns täckning ur det fria egna kapitalet?” samt ”borde återbetalningen beskattas såsom utdelning eller inte?”).

[1668] Grosskopf, SN, 1984, s. 461, Thorell, Skattefrågor vid villkorade tillskott, i Studier i skatterätt - tillägnade Nils Mattsson på femtioårsdagen, 1988, s. 134 ff., Algotsson, SN, 1993, s. 592 f., s. 461, Persson Österman, Öppen och förtäckt utdelning i två perspektiv, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 368, Melz, SN, 2008, s. 228 och Burmeister, Verklig innebörd - En studie av inkomstskattepraxis, 2012, s. 178.
[1669] Se avsnitt 4.2.5

Utifrån den funktionalistiska förståelsen är det därför missvisande att tro att civilrätten skulle besvara den skatterättsliga frågeställningen.

Att inte beskatta återbetalningen av ett villkorat aktieägartillskott ger ekonomiska incitament till att göra sådana tillskott. SRN:s och HFD:s bestämning av termen ”utdelning” i ovannämnda rättsfall är därför till skydd för marknadsekonomiska intressen. ABL:s utdelningsregler utgör en annan del av kapitalskyddet. Att återbetalningen av villkorade aktieägartillskott underkastas dessa regler är nämligen till skydd för bolagets borgenärer och i förlängningen till skydd för en fungerande kapitalmarknad. Vidare är det svårt att se att det allmänna tar någon större skada i just detta fall med hänsyn till hur skatteregelverket för närvarande ser ut i övrigt. Återbetalning av lån utgör nämligen inte någon skattepliktig intäkt. Det som skiljer ett villkorat aktieägartillskott från ett lån är framförallt att villkoret om återbetalning i det förra fallet inte är riktat mot bolaget. Detta får främst till konsekvens att den aktieägare som har lämnat ett villkorat aktieägartillskott står en större risk än den som har lämnat ett lån. En återbetalning av ett lån förutsätter nämligen inte att det finns utrymme ur det fria egna kapitalet. I händelse av konkurs är långivaren dessutom en konkursborgenär, medan så inte är fallet med tillskottsgivaren. Det är emellertid svårt att se varför denna risk skulle ha någon större relevans för frågan om en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska beskattas eller inte. Skattefrågan blir nämligen aldrig aktuell om risken realiseras (det vill säga om bolaget går i konkurs innan möjlighet uppstått att återbetala tillskottet).[1670] Detta talar enligt min mening för att återbetalningen inte bör beskattas såsom utdelning.

Sammanfattningsvis hanterar den substantialistiska förståelsen RÅ 1985 1:10 och RÅ 1988 ref. 65 som undantag till utgångspunkten att termen ”utdelning” borde definieras på samma sätt i skatte- och civilrätten. Att dessa rättsfall behöver förklaras såsom undantag beror på att den skatte- och civilrättsliga frågeställningen framställs som en och densamma utifrån en substantialistisk förståelse: ”Är en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott utdelning?”. Med en funktionalistisk förståelse är denna fråga emellertid inte relevant. Däremot är det relevant att fråga

[1670] Däremot skulle denna risk möjligen kunna få betydelse för frågan om tillskottsgivaren ska få göra avdrag för kapitalförlust på sin fordran i händelse av bolagets konkurs. Denna fråga lämnar jag emellertid därhän just nu.

sig huruvida en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott borde kräva att det finns utrymme i bolagets fria egna kapital, samt huruvida en återbetalning borde beskattas såsom utdelning eller inte. Utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga står det alltså klart att det rör sig om två olika frågor. Att inte beskatta återbetalningen underlättar kapitalanskaffandet och är till skydd för marknadsekonomiska intressen. En sådan tillämpning ligger i linje med att inte heller återbetalningar av lån beskattas. Det som skiljer villkorade aktieägartillskott från lån består i att en tillskottsgivare står högre risk än en långivare i och med att tillskottet är villkorat mot övriga aktieägare och inte mot bolaget. Det är emellertid svårt att se att denna skillnad skulle ha någon större relevans för frågan om en återbetalning av tillskottet ska beskattas. Om risken realiseras uppstår nämligen aldrig denna skattefråga. Enligt min mening talar detta för att återbetalningen inte bör beskattas såsom utdelning. Utifrån en funktionalistisk förståelse behöver denna slutsats inte behandlas såsom ett undantag.

4.4.4 Sammanfattning av hur frågan om förhållandet till civilrättsliga termer och begrepp i skatterätten förändras

Något som skiljer en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga från en substantialistisk förståelse är att civilrättsliga begrepp inte behandlas som omständigheter att förhålla sig till vid det skatterättsliga problemlösandet. Vad en allmän domstol dömt till eller kan förväntas döma till i en viss konflikt mellan två subjekt är däremot en omständighet att förhålla sig till vid beskattningen. Den skatterättsliga relevansen av denna omständighet behöver vägas mot den skatterättsliga relevansen av andra omständigheter.

När det civilrättsliga förstås på detta sätt i exemplen ovan framgår att dess skatterättsliga relevans är begränsad. Huruvida ett löfte om en framtida gåva kan återtas eller inte är av begränsad relevans för att bedöma huruvida ett senare överlämnande av gåvan ska vara skattefri eller skattepliktig på grund av att mottagaren tidigare utfört tjänster åt givaren. I och med att skattefrågan endast aktualiseras om löftet verkställs framstår det inte som särskilt relevant att löftet under en period dessförinnan hade kunnat återtas. Inte heller förefaller det vara särskilt relevant för skatte-

frågan att en löftesmottagare är skyddad i förhållande till givarens borgenärer redan genom avtalet. Att en remuneratorisk ersättning, vilken beskattas såsom inkomst av tjänst, återgår på grund av återvinning i utbetalarens konkurs är däremot en omständighet som förefaller vara skatterättsligt relevant eftersom den förändrar de ekonomiska förhållanden som beskattningen grundas på. På motsvarande sätt skulle det kunna vara relevant för skattefrågan ifall en remuneratorisk ersättning jämkas enligt 7:4 ÄB. Att den remuneratoriska ersättningen *kan* jämkas enligt denna regel förefaller dock vara mindre relevant. För att avgöra huruvida en remuneratorisk ersättning borde beskattas såsom inkomst av tjänst eller inte är det relevant att fästa vikt vid omständigheter som säger något om huruvida den remuneratoriska ersättningen kan tänkas bero på en anställning/ett uppdrag eller inte.

När det gäller frågan om skattskyldigheten för ett konkursbo framstår det som mindre relevant för denna fråga att konkursgäldenären har rätt att återfå tillgångar som inte tas i anspråk genom konkursen. Inte heller framstår det som särskilt relevant att konkursboet inte behöver söka lagfart för de fastigheter som kan komma att ingå i konkursen eller att konkursgäldenären (eventuellt) inte kan dömas för tillgrepps- eller förskingringsbrott genom att förfoga över konkursegendomen. När dessa argument bakas in i ett äganderättsbegrepp riskerar de emellertid att tillmätas avgörande betydelse för skattefrågan. Att konkursbon inte ses som egna skattesubjekt (vilket nämnda argument leder till) ger i sin tur upphov till stora skillnader beroende på om konkursgäldenären är en fysisk person eller ett aktiebolag. Utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga löses inte denna fråga med ledning av något civilrättsligt äganderättsbegrepp.

Vad gäller exemplet med utdelning kan följande framhållas. Det som utifrån en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga framstår som en och samma fråga i skatte- och civilrätten (”vad är utdelning?”) uppfattas som två helt olika frågor utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga. Att inte återbetalningar av lån beskattas talar för att inte heller återbetalningar av villkorade aktieägartillskott bör beskattas. I förhållande till den skatterättsliga frågeställningen skiljer de sig nämligen inte åt i något relevant avseende. Till skillnad från den substantialistiska förståelsen av

det civilrättsliga behöver denna lösning inte behandlas som ett undantag till en annars gällande huvudregel med en funktionalistisk förståelse.

4.5 Hur frågan om civilrättens betydelse för vem som ska beskattas för en viss inkomst förändras

4.5.1 Frågan om en aktieägare eller dennes bolag ska beskattas för en viss inkomst

Utifrån en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga är det relevant att fastställa vilket subjekt som civilrättsligt har rätt till en inkomst för att avgöra vilket subjekt som ska beskattas för den. Enligt vad som framgår av avsnitt 3.4.2.1 ovan har det i den skatterättsliga litteraturen emellertid hävdats att HFD inte bara ser till de civilrättsliga förutsättningarna i denna fråga. Tre faktorer har i den skatterättsliga litteraturen påstått ha betydelse för inkomstallokeringen utöver de civilrättsliga förutsättningarna: den personliga karaktären hos ett uppdrag, självständigheten i förhållande till en uppdragsgivare samt huruvida aktiebolagskonstruktionen har använts för att uppnå förmåner vid beskattningen.[1671] Ovan visar jag emellertid att liknande hänsyn även tas i olika civilrättsliga sammanhang och att det därför kan ifrågasättas huruvida det rör sig om rent skatterättsliga överväganden. Dessutom visar jag att vem som har rätt till en inkomst i civilrätten inte är något som fastställs generellt utan enbart i relation till specifika konflikter. Ett subjekt har alltså endast bättre eller sämre rätt till en viss inkomst i förhållande till ett visst annat subjekt.[1672]

Den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga behandlar inte rätten till en inkomst som en omständighet att förhålla sig till vid beskattningen. Vilka rättsföljder en allmän domstol utdömt eller kan förväntas utdöma i en tvist mellan två specifika subjekt behandlas däremot som en omständighet att förhålla sig till. Mot denna bakgrund är det intressant att konstatera att när det är fråga om enmansaktiebolag kommer någon civilrättslig tvist aldrig att uppstå mellan bolaget och dess delägare kring vem som har bäst rätt till inkomsten för ett visst uppdrag. Med andra

[1671] Se exempelvis Rydin, SN, 1999, s. 23 ff., Tjernberg, Fåmansaktiebolag - en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl., 1999, s. 83 ff., Kleist, SN Akademisk årsskrift, 2016, s. 49 ff.
[1672] Se avsnitt 3.4.2.2.

ord utgör det inte någon konfliktsituation som civilrätten behöver hantera (frågan är i detta fall inte civilrättslig).

För att visa hur intressekonflikten mellan det allmänna och den enskilde ser ut i detta sammanhang är det värt att notera följande. Såsom IL för närvarande ser ut beskattas aktiebolag enbart för inkomst av näringsverksamhet till en proportionell skattesats på 21,4 % (13:2 och 65:10 IL).[1673] Eventuell utdelning kommer, till den del fåmansföretagsregleringen medger det, att beskattas med ytterligare 20 % (57:20 IL).[1674] En fysisk person kan däremot beskattas för antingen inkomst av tjänst (10:1 IL), inkomst av näringsverksamhet (13:1 IL) eller inkomst av kapital (41:1 IL). Tjänsteinkomster beskattas enligt en progressiv skatteskala (65:5 IL). På denna ersättning ska bolaget också betala arbetsgivaravgifter med 31,42 % (2:1 och 2:10 SAL). Det är därför skattemässigt gynnsammare att beskattas i eget aktiebolag än som anställd.[1675] Skyddet av den enskilde och av marknadsekonomiska intressen talar för att frågan om rätt skattesubjekt helt borde styras av vilket subjekt som står angiven som part i avtalet med tredje man. Det allmänna har dock ett intresse av att inte tjänsteinkomster ska kunna bolagiseras eftersom detta riskerar att urholka systemet med tjänsteinkomstbeskattningen.

I linje med hur jag har gjort olika intresseavvägningar ovan i detta kapitel avser jag att hantera den nu aktuella intresseavvägningen genom att resonera utifrån skatteregelverket som ett system. Om en anställd med skatterättslig verkan skulle kunna övergå till att genom eget aktiebolag utföra exakt samma arbetsuppgifter för samma arbetsgivare skulle det vara möjligt att kringgå tjänsteinkomstbeskattningen.[1676] Att tjänsteinkomst-

---

[1673] Från och med år 2021 kommer skattesatsen att vara 20,6 %, se övergångsbestämmelserna till 2018:1206, p. 11.

[1674] För okvalificerade aktier sker beskattning till 25 %, se 42:15 a IL, men det borde inte vara så intressant i förevarande sammanhang.

[1675] Se exempelvis uträkningen som görs i Tjernberg, Fåmansföretag & beskattning, 2019, s. 36 ff. Beskattningen blir lägre även om inte inkomsten överstiger skiktgränsen för statlig inkomstskatt, men skillnaden blir givetvis mindre om endast kommunalskatt tas ut.

[1676] En invändning mot att det är fråga om ett kringgående skulle kunna vara att risken för att tjänsteinkomster omvandlas till kapitalinkomster får anses vara hanterad genom fåmansföretagsregleringen (jfr von Bahr, SN, 2020, s. 132). Fåmansföretagsregleringen syftar emellertid till att på ett schablonmässigt sätt bestämma huruvida en inkomst ska beskattas såsom en ersättning för utförd arbetsinsats eller såsom avkastning på investerat kapital. När en anställd bolagiserar sin anställning borde det stå klart att inkomsten i sin helhet härrör från dennes arbetsinsatser och inte från investerat kapital. Tjänstebeskattningsreglerna innebär att

beskattningen inte ska kunna kringgås talar för att vem som står angiven som part i avtalet med tredje man inte ensamt bör avgöra skattefrågan. Eftersom inkomst av tjänst i 10:1 IL avgränsas negativt genom att skiljas från inkomst av näringsverksamhet skulle det kunna argumenteras för att bolaget i princip bara borde ses som rätt skattesubjekt om kriterierna för näringsverksamhet är uppfyllda.[1677] I så fall hade, såvitt jag kan se, något tal om huruvida aktiebolagsformen använts för att uppnå förmåner vid beskattningen inte behövts.[1678]

En invändning mot att bolagiseringen av tjänsteinkomster skulle utgöra ett kringgående av tjänsteinkomstbeskattningen är att enskilda näringsidkare, det vill säga fysiska personer som uppfyller näringskriterierna men som inte bedriver sin verksamhet genom ett aktiebolag, beskattas enligt samma progressiva skatteskala som anställda.[1679] Den progressiva skatteskalan är alltså inte knuten till inkomstslag utan till fysiska personer. Enskilda näringsidkare kan undkomma denna progressiva skatteskala genom att bolagisera sin verksamhet. Det skulle därför kunna hävdas att samma fördel av bolagiseringen uppkommer oavsett om näringskriterierna är uppfyllda eller inte. Detta ger skäl att ifrågasätta varför näringskriterierna borde ha betydelse för att avgöra om ett kringgående av den progressiva skatteskalan är för handen. Det bör emellertid uppmärksammas att det finns ett antal regler i IL som syftar till att göra beskattningen av enskilda näringsidkare likvärdig med beskattningen av aktieägare. Genom reglerna om räntefördelning är det möjligt för en enskild näringsidkare att dela upp den skattepliktiga vinsten i två delar. Den ena delen motsvarar en tänkt avkastning på investerat kapital i verksamheten. Underlaget för denna beräkning utgör i princip det egna kapitalet. Den tänkta avkastningen beskattas i inkomstslaget kapital till 30 % och undgår sålunda den progressiva beskattningen.[1680] Vidare medför reglerna om expansionsfond att den skattepliktiga vinst som hålls kvar i en näringsverksamhet endast beskattas med samma skattesats som

anställningsinkomster i sin helhet beskattas med en progressiv skatteskala. Så skulle inte längre vara fallet om anställda tillåts bolagisera sina anställningar med skatterättslig verkan.

[1677] Jfr Melz, SN, 1992, s. 463 ff. om subjektsprincipen, enligt vilken frågan om rätt skattesubjekt anses sammankopplad med kriterierna för de olika inkomstslagen.

[1678] Se avsnitt 3.4.2 där det framgår att HFD i flera mål på detta tema har påstått sig överväga huruvida aktiebolagskonstruktionen har använts för att uppnå förmåner vid beskattningen.

[1679] Se 65:5 och 65:10 IL.

[1680] Se 33 kap IL.

bolagsinkomster (så kallad expansionsfondsskatt).[1681] Avsättning kan göras för i princip hela den skattepliktiga vinsten[1682] under förutsättning att bolaget har ett tillräckligt stort kapitalunderlag.[1683] När avsättningen återförs sker full progressiv beskattning med avdrag för den tidigare inbetalda expansionsfondsskatten.[1684] Enskilda näringsidkare har, liksom aktiebolag, dessutom möjlighet att skjuta upp beskattningen till viss del genom att göra avsättningar till periodiseringsfond.[1685] Reglerna i IL medger alltså lättnader i beskattningen av inkomster som ingår och stannar kvar i en pågående näringsverksamhet. Med detta sagt kommer dock de inkomster som *tas ut* ur en näringsverksamhet förmodligen att bli föremål för en lägre beskattning hos en aktieägare än hos en enskild näringsidkare.[1686] Det finns alltså viss asymmetri i beskattningen av enskilda näringsidkare och aktieägare. Enligt min mening finns det dock större anledning att kritisera denna asymmetri i sig än att låta den möjliggöra en bolagisering av tjänsteinkomster. I så fall skulle nämligen systemet avseende tjänsteinkomstbeskattningen riskera att urholkas.

Till inkomstslaget näringsverksamhet hänförs förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt (13:1 IL). Enligt 2 st. samma regel ska det särskilt beaktas vad som har avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. Att bedöma huruvida näringskriterierna är uppfyllda är emellertid inte tillräckligt för att avgöra frågan om en delägare eller dennes aktiebolag ska beskattas för en viss inkomst. Lika gärna som inkomsten beskattas hos aktiebolaget skulle den nämligen kunna beskattas hos delägaren såsom enskild näringsidkare. För att avgöra huruvida bolaget eller dess delägare ska beskattas finns det därför anledning att både se till näringskriterierna och till vilket subjekt som står angivet som part i avtalet med tredje man.

[1681] Se 34 kap IL.
[1682] Ser 34:4-5 IL.
[1683] Enligt 34:6 IL får avsättning göras med högst 125,94 % av kapitalunderlaget. Detta kapitalunderlag motsvarar det egna kapitalet justerat på visst sätt enligt 34:7 IL.
[1684] Se 34:3 och 34:14-17 IL.
[1685] Se 30 kap IL.
[1686] Reglerna kring fåmansföretag kan nämligen lämna ganska stort utrymme för att ta ut den skattepliktiga vinsten såsom utdelning med en beskattning på 20 %, se framförallt 57:11, 57:19 och 57:20 IL.

För att visa hur detta sätt att angripa skattefrågan skulle kunna appliceras finns det anledning att göra en prövning av omständigheterna i några olika HFD-avgöranden. I RÅ 1969 ref. 19 framhöll HFD att några hinder inte förelåg för artister att med skatterättslig verkan driva sin verksamhet i aktiebolagsform. Emellertid beskattades artisten personligen med motivering att det var denne och inte aktiebolaget som ingått uppdragsavtalen. Hur förhåller sig då detta avgörande till näringskriterierna? Såvitt gäller artisters gage för uppträdanden borde det stå klart att stor självständighet råder gentemot uppdragsgivaren. Att det rörde sig om yrkesmässig förvärvsverksamhet finns det heller inte anledning att betvivla. Med tanke på att relativt låga krav har ställts av HFD för att konstnärlig verksamhet ska anses som inkomst av näringsverksamhet[1687] skulle det mycket väl kunna tänkas att näringskriterierna var uppfyllda i detta mål. Till stöd för detta kan det också noteras att artisten ifråga kom att beskattas i inkomstslaget rörelse och inte i inkomstslaget tjänst i målet. Att artisten beskattades personligen verkar ha berott på att det var artisten, och inte bolaget, som enligt HFD hade ingått avtalen. Detta motiverar att beskattningen skedde hos denne trots att näringskriterierna var uppfyllda.

I RÅ 1981 1:17 beskattades en läkare personligen trots att det var dennes aktiebolag som hade ingått uppdragsavtalet om företagshälsovård. Utifrån en substantialistisk förståelse framstår avgörandet som ett undantag till huvudregeln att avtalet blir styrande. Med en funktionalistisk förståelse behöver detta avgörande emellertid inte behandlas som något undantag. Det framgår av domen att läkarens aktiebolag inte hade några anställda utöver läkaren, att bolaget bara hade en uppdragsgivare, samt att uppdragsgivaren tillhandahöll sköterska och lokaler med utrustning. Baserat på detta hade kunnat hävdas att läkaren inte var tillräckligt självständig i förhållande till uppdragsgivaren och att läkaren därför hade beskattats i inkomstslaget tjänst för det fall att aktiebolaget inte hade funnits. Denna slutsats överensstämmer med utfallet i domen.

I RÅ 1983 1:40 framhöll HFD att även verksamhet som bygger på en aktieägares personliga insatser kan bedrivas i aktiebolagsform, samt att aktiebolagsformen inte verkade ha använts för att uppnå förmåner vid beskattningen. Aktiebolaget ansågs därför som rätt skattesubjekt. Enligt

[1687] Se exempelvis RÅ 1977 Aa 43 och RÅ 1987 ref. 56, samt Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman, 2019, s. 262.

HFD var bolaget ”civilrättsligt” att betrakta som uppdragstagare. I detta sammanhang kan det noteras att ett av kriterierna för att avgränsa inkomst av näringsverksamhet som sagt är kravet på självständighet (13:1 IL). I målet argumenterade kammarrätten för att bolaget inte var tillräckligt självständigt i förhållande till uppdragsgivaren och att delägaren därför skulle beskattas för inkomst av tjänst. Denna bedömning av självständigheten är enligt min mening emellertid inte helt självklar. Förvisso hade bolaget få uppdragsgivare, men det fanns också omständigheter som talade för självständighet. Uppdragstagaren tillhandahöll själv arbetsredskap och bestämde själv tidsåtgången. På denna väg hade det varit möjligt att komma till samma slut som HFD. Något tal om ”förmåner vid beskattningen” hade inte behövts eftersom dessa hänsyn borde tillgodoses genom att bedömningen av vem som ska beskattas görs beroende av huruvida näringskriterierna varit uppfyllda.

När det gäller beskattningen av VD- och styrelseuppdrag har HFD själv framhållit att inkomster från sådana uppdrag i regel är att hänföra till inkomstslaget tjänst.[1688] Utifrån en funktionalistisk förståelse är det i så fall inte heller förvånande att beskattningen överlag har skett hos VD- och styrelseledamoten personligen för dessa uppdrag. Däremot skulle möjligen tillämpningen av näringskriterierna kunna ifrågasättas i dessa fall, särskilt då VD:n eller styrelseledamoten har ett stort antal uppdrag och alltså framstår som förhållandevis självständig i förhållande till sina uppdragsgivare.[1689] I RÅ 1993 ref. 104 har HFD uttryckligen fäst vikt vid att uppdraget var av ”personlig karaktär”. Enligt min mening är det emellertid svårt att se varför detta uppdrag skulle vara mer personligt (och mindre självständigt) än exempelvis uppdraget som en artist. I domen lutar sig HFD mot att endast fysiska personer kan förordnas till uppdraget som VD och styrelseledamot i ett aktiebolag. Enligt förarbetena till ABL består motivet till denna ordning i att dessa uppdrag i hög grad förutsätter

[1688] Detta framhålls explicit i RÅ 1993 ref. 104, RÅ 2000 not 187, HFD 2017 ref. 41 och HFD mål nr. 3978–18.

[1689] Se exempelvis RÅ 1993 ref. 104 där styrelseledamoten hade uppdrag från sju olika aktiebolag, men ändå beskattades personligen. Jfr RÅ 2000 not 189 där HFD mer explicit lyfter fram självständighetsbedömningen. Enligt Tjernberg tyder domskälens utformning i RÅ 1993 ref. 104 på att ett uppdrags personliga karaktär inte är ensamt avgörande, men däremot en bidragande faktor till utfallet (Tjernberg, Fåmansaktiebolag - en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl., 1999, s. 88).

aktieägarnas förtroende för personen ifråga och att det då skulle vara främmande om en juridisk person kunde förordnas till dessa uppdrag.[1690] Detta förbud har emellertid inte tillmätts någon avgörande betydelse i sakrättsligt hänseende[1691] och det är svårt att se varför det skulle ha någon omedelbar relevans för skattefrågan.[1692] Jag kan därför inte se varför inkomster från VD- och styrelseuppdrag oreserverat borde hänföras till inkomstslaget tjänst. Huruvida beskattningen av dessa inkomster ska ske i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst måste dock bedömas i relation till det enskilda fallet. I den mån näringskriterierna anses uppfyllda borde också beskattning kunna ske hos ett aktiebolag.

Mot denna bakgrund kan det sammantaget konstateras att den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga framförallt skiljer sig från det substantialistiska genom att inte behandla rätten till en inkomst såsom en omständighet att förhålla sig till vid beskattningen. Med andra ord är det *inramningen* av det som avtalet med tredje man antas ge upphov till (”rätt till inkomsten”) som den funktionalistiska förståelsen tar avstånd ifrån. Om avtalet, i enlighet med en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga, antas föranleda att ett visst subjekt har ”rätt till inkomsten” innebär det att avtalet *prima facie* tillskrivs en mer betydelsefull status än andra omständigheter (utifrån teorin om civilrättens prejudiciella ställning). En prioritering av andra omständigheter behandlas såsom undantag. Flera av HFD:s avgöranden anses i så fall utgöra undantag. Utifrån en funktionalistisk förståelse är frågan om huruvida bolaget eller dess delägare står som part i avtalet med tredje man förvisso en relevant omständighet, men inte nödvändigtvis den enda relevanta omständigheten. Det är en omständighet som måste vägas mot andra omständigheter. Det kan noteras att jag av detta skäl undviker termen ”inkomstallokering” i avsnittet. Termen inbjuder till en föreställning om att inkomsten först ska allokeras till ett subjekt (en prejudiciell civilrättslig prövning), för att därefter beskattas. Frågan om vem som är rätt skatte-

[1690] SOU 1995:44, Aktiebolagets organisation, s. 196 och prop. 2003/04:112, Europabolag, s. 98.
[1691] NJA 2001 s. 872. Se avsnitt 3.4.2.2 ovan.
[1692] Utifrån en substantialistisk förståelse är det däremot möjligt att se varför detta förbud skulle anses vara relevant för skattefrågan; eftersom det är förbjudet att förordna en juridisk person till VD- eller styrelseledamot är det inte möjligt för ett aktiebolag att agera eller beskattas i denna egenskap.

subjekt bör utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga snarare beskrivas som en skuldallokeringsfråga, det vill säga som en fråga om hur skatteskulden ska allokeras. För att avgöra detta kan flera olika omständigheter tänkas vara relevanta.

I relation till de HFD-avgöranden som jag går igenom i detta avsnitt landar inte jag i några andra utfall än vad HFD har gjort, med undantag för vissa rättsfall avseende VD- och styrelseuppdrag. Det skulle därför kunna reflekteras kring huruvida det även enligt HFD krävs att näringskriterierna är uppfyllda för att beskattning ska kunna ske hos ett aktiebolag. Kleist är tveksam till att den självständighetsprövning som HFD idag gör vid avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet skulle vara densamma som vid avgörandet av vem som ska beskattas för en viss inkomst. Enligt honom är troligen självständighetsbedömningen strängare när det handlar om att avgränsa inkomstslaget näringsverksamhet än när det handlar om att avgöra huruvida ett aktiebolag eller dess delägare ska beskattas för en viss inkomst. Detta beror enligt honom på att det normalt inte är motiverat att avvika från civilrätten. Han hänvisar i detta sammanhang till RÅ 2007 not 103. I detta mål sågs aktiebolaget som rätt skattesubjekt, trots att bolaget bara hade en uppdragsgivare. Kleist är tveksam till att näringskriterierna skulle ha ansetts vara uppfyllda om verksamheten hade bedrivits av delägaren personligen.[1693] Antalet uppdragsgivare är emellertid inte det enda som HFD har fäst vikt vid i sin tillämpning av självständighetskriteriet i 13:1 IL. Även om en uppdragstagare bara haft *en* uppdragsgivare har HFD i vissa fall hänfört inkomster till inkomstslaget näringsverksamhet.[1694] Flera omständigheter i RÅ 2007 not 103 talade dessutom för att aktiebolaget var självständigt gentemot uppdragsgivaren, nämligen att bolaget inte använde uppdragsgivarens kontor eller arbetsredskap, samt inte heller stod under uppdragsgivarens kontroll. Det är därför inte omöjligt att HFD hade bedömt näringskriterierna som uppfyllda i detta fall.

HFD framhöll uttryckligen i RÅ 2001 ref. 60 och i HFD 2019 not 31 att frågan om vem av ett aktiebolag och dess ägare som ska beskattas för en viss inkomst till stor del liknar frågan om huruvida en inkomst ska hänföras till inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet. Uttrycket ”till

[1693] Kleist, SN Akademisk årsskrift, 2016, s. 39.
[1694] RÅ 1986 ref. 8 och RÅ 1982 1:50.

stor del" kan tas till intäkt för att bedömningarna enligt HFD:s mening inte helt överensstämmer. Detta innebär dock inte nödvändigtvis att det är en föreställning om civilrättens inverkan som gör att bedömningarna skiljer sig åt.[1695] Uttalandet skulle nämligen kunna läsas på så sätt att HFD ville hålla öppet för att även andra skatterättsliga hänsyn än avgränsningen av de olika inkomstslagen skulle kunna vara relevanta för att avgöra en fråga om vilket subjekt som ska beskattas för en viss inkomst. Som exempel kan RÅ 2004 ref. 62 framhållas. I detta mål hade ägaren till ett aktiebolag utfört tjänster åt ett nyligen förvärvat dotterbolag. Delägarens engagemang i dotterbolaget medförde att moderbolagets externa uppdrag kom att begränsas så att intäkterna huvudsakligen kom från arbetet i dotterbolaget. Eftersom antalet uppdragstagare på detta sätt reducerats framstod inte längre moderbolaget som lika självständigt i förhållande till det uppdragsgivande dotterbolaget. Frågan var om uppdragsintäkterna skulle beskattas hos moderbolaget eller dess delägare personligen. Enligt HFD medförde framförallt koncernbidragsrätten att moderbolaget och dotterbolaget i relevanta avseenden fungerade som *ett* subjekt. Med anledning av koncernbidragsrätten framstod med andra ord inte den bristande självständigheten gentemot uppdragsgivaren som särskilt relevant för just den aktuella skattefrågan.

Sammanfattningsvis tar den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga avstånd ifrån att frågan om vem som ska beskattas för en viss inkomst skulle ankomma på en prejudiciell civilrättslig bedömning av vilket subjekt som har rätt till inkomsten. Vilket subjekt som "civilrättsligt har rätt till en inkomst" behandlas med andra ord inte som en omständighet att förhålla sig till vid beskattningen. Huruvida bolaget eller dess delägare står som part i avtalet med tredje man kan däremot anses vara en för skatterätten relevant omständighet. Det rör sig dock om en omständighet såsom vilken annan omständighet som helst, vars skatterättsliga relevans måste vägas mot den skatterättsliga relevansen hos andra omständigheter. Skyddet av den enskilde och av marknadsekonomiska intressen talar för att det subjekt som står angiven som part i avtalet med tredje man ska anses som rätt skattesubjekt. Det allmänna har emellertid ett intresse av att tjänsteinkomstbeskattningen inte ska kunna kringgås. Jag

[1695] Att civilrättens inverkan är det som gör att bedömningarna skiljer sig åt verkar som sagt uttryckas i Kleist, SN Akademisk årsskrift, 2016, s. 38 f.

har företagit denna intresseavvägning mellan den enskilde och det allmänna genom att resonera kring skatteregelverket som ett system. Det är då värt att notera att beskattningen av fysiska personers tjänsteinkomster skiljer sig på ett markant sätt från beskattningen av aktiebolag. Eftersom inkomst av tjänst avgränsas negativt genom att skiljas från inkomst av näringsverksamhet skulle det kunna hävdas att näringskriterierna behöver vara uppfyllda för att ett aktiebolag ska kunna ses som rätt skattesubjekt. Utifrån denna förståelse av frågan om ett bolag eller dess delägare borde beskattas för en viss inkomst är det fullt möjligt att HFD:s tal om ”förmåner vid beskattningen” blir obehövligt. En invändning mot detta är att enskilda näringsidkare beskattas enligt samma progressiva skatteskala som anställda, det vill säga trots att näringskriterierna är uppfyllda. Det finns alltså viss asymmetri i beskattningen av aktieägare och enskilda näringsidkare. Enligt min mening finns det större skäl att kritisera denna asymmetri i sig än att lägga den till grund för ett accepterande av att tjänsteinkomster bolagiseras. I så fall urholkas nämligen systemet avseende tjänstebeskattningen.

4.5.2 Resultatfördelning i handels- och kommanditbolag

En fråga som jag behandlar ovan är hur stor del av ett rörelseöverskott eller rörelseunderskott som en viss bolagsman i ett handels- eller kommanditbolag ska ta upp eller får dra av vid beskattningen.[1696] Utifrån en substantialistisk förståelse kan det framstå som besvärande att HFD i flera mål har bortsett från den av parterna avtalade resultatfördelningen med motivering att denna inneburit en ”obehörig inkomstöverföring” eller framstått ”såsom väsentligen betingad av skatteskäl”. Enligt von Bahr saknar denna praxis lagstöd och strider mot förutsebarhetskravet.[1697] Denna kritik är inte så förvånande utifrån tankesättet att en bolagsman genom bolagsavtalet förvärvar en ”rätt till överskottet” eller en ”skyldighet att svara för underskottet”.

Den funktionalistiska förståelsen behandlar emellertid inte ”rätten till överskottet” eller ”skyldigheten att svara för underskottet” som en

[1696] Se avsnitt 3.4.3.

[1697] von Bahr, SvSkT, 2018, s. 153 ff. där han framhåller att denna praxis saknar lagstöd och strider mot förutsebarhetskravet. Se även avsnitt 3.4.3.1.

omständighet att förhålla sig till vid beskattningen. Att det finns ett skriftligt avtal som anger att resultatet ska fördelas på visst sätt är en omständighet att förhålla sig till vid beskattningen, men inte nödvändigtvis den enda relevanta omständigheten. En annan omständighet som kan vara skatterättsligt relevant är bolagsmännens relation till varandra. Om ett kommanditbolag ägs av en fysisk person och dennes helägda aktiebolag så står det klart att någon tvist aldrig kommer att uppstå mellan bolagsmännen kring hur över- eller underskottet ska fördelas. Avtalet tjänar i så fall inte uppgiften ett hantera en potentiell konfliktsituation mellan bolagsmännen, utan tjänar framförallt (eller kanske till och med enbart) uppgiften att ordna ett visst beskattningsutfall. Utifrån intresset att skydda det allmänna är det av betydelse att parterna inte ska kunna styra över beskattningen. Nämnda avtal blir i så fall mindre relevant jämfört med andra omständigheter. Utifrån intresset att skydda den fria marknaden är det däremot bra om parterna kan styra över skattefrågan eftersom de då kan optimera den privata ekonomiska utväxlingen.

I det följande söker jag visa hur denna intresseavvägning skulle kunna göras. Liksom ovan i detta kapitel bedömer jag den skatterättsliga relevansen av olika omständigheter genom att se till deras konsekvenser för skatteregelverket som ett system. Närmare bestämt bedömer jag omständigheterna i de mål avseende resultatfördelning som jag går igenom i kapitel 3 ovan.[1698]

I RÅ 1995 not 95 underkände HFD en resultatfördelning mellan två makar i ett handelsbolag. Som motiv framhölls att bolagsavtalets fördelningsregel inte framstod som objektiv eller affärsmässigt motiverad, att avtalet verkade ha tillkommit endast för att vinna skattefördelar samt att viss intressegemenskap förelåg mellan makarna. Utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga är som sagt inte ”rätten till ett resultat” en omständighet att förhålla sig till vid beskattningen. En omständighet i målet är däremot att bolagsmännen hade kommit överens om att allt eventuellt överskott skulle tillskrivas den ene och allt eventuellt underskott den andre. En annan omständighet i målet bestod i att bolagsmännen var två makar. Eftersom bolagsmännen var gifta med varandra kan det tänkas att de i praktiken hade viss ekonomisk gemenskap.

[1698] Se avsnitt 3.4.3.1.

Eventuellt hade de även giftorätt i varandras egendom (7:1 ÄktB). I praktiken innebar därför inte nödvändigtvis makarnas överenskommelse att den ene maken gagnades på den andres bekostnad. Ur skatterättslig synpunkt är detta relevant eftersom fysiska personer beskattas enligt en progressiv skatteskala (65:5 IL). Det är tänkbart att den make som enligt avtalet tillskrevs allt underskott hade inkomster på annat håll och att den överenskomna resultatfördelningen därför var ett försök att sänka parets totala progressivitet i beskattningen.[1699] Ett skäl att vid beskattningen följa den resultatfördelning som två oberoende bolagsmän har kommit överens om är att resultatfördelningen som utgångspunkt innebär en uppoffring för respektive bolagsman. Var och en för sig erhåller bolagsmännen inte större skatteförmåga än som svarar mot resultatfördelningen. För bolagsmän som är gifta med varandra kan det däremot finnas skäl att misstänka att resultatfördelningen inte innebär samma uppoffring i praktiken, i synnerhet inte om makarna har full giftorätt i varandras egendom. Såvitt gäller målet ifråga framgår inte heller någon annan förklaring till varför den överenskomna resultatfördelningen såg ut som den gjorde. Att bolagsmännen var gifta med varandra och att någon förklaring till resultatfördelningen inte lämnades i målet framstår därför som mer relevant för skattefrågan än den omständigheten att bolagsmännen hade kommit överens om att allt underskott skulle tillföras den ene och allt överskott den andre. Hur den närmare resultatfördelningen borde göras är en annan fråga, vilken inte har med förståelsen av det civilrättsliga att göra. Det är fullt möjligt att resonera på olika sätt i denna fråga. Jag har inga synpunkter på att respektive make tillskrevs hälften av underskottet och att detta motiverades med att de båda var delaktiga och hade viktiga funktioner i verksamheten.

I RÅ 1997 not 126 förekom ett avtal enligt vilket hela rörelseöverskottet i ett kommanditbolag (med undantag för visst arvode för utförda arbetsinsatser) skulle fördelas till ett aktiebolag som gått in som kommanditdelägare med ett ansvar som begränsade sig till 1 000 kr. HFD anförde att resultatfördelningen med anledning av dessa omständigheter framstod som anmärkningsvärd och att den inte skulle ligga till grund för beskattningen. Att aktiebolaget inte riskerade mer än 1 000 kr i händelse

[1699] Motsvarande uttrycks i Svensson, SvSkT, 2007, s. 706.

av att kommanditbolaget skulle gå med underskott är en omständighet att beakta vid beskattningen. I målet var frågan emellertid hur stor del av ett *överskott* som aktiebolaget borde beskattas för. Varför skulle det vara relevant för denna fråga att aktiebolaget stod en begränsad risk i händelse av underskott? Värt att beakta är då att verksamheten tidigare bedrevs i ett handelsbolag utan aktiebolaget som delägare. Verksamheten ombildades till ett kommanditbolag och tog in aktiebolaget som kommanditdelägare i samband med att aktiebolaget gått med underskott och i stort sett var likvidationspliktigt enligt ABL. Aktiebolaget ägdes till lika delar av de tidigare handelsbolagsmännen, vilka nu var komplementärer i kommanditbolaget. Om aktiebolaget istället hade ägts av utomstående hade resultatfördelningsavtalet förmodligen inte sett ut på detta sätt. Att ombilda handelsbolaget till ett kommanditbolag, att ta in aktiebolaget som kommanditdelägare med ett ansvar som begränsade sig till 1 000 kr, samt att hänföra rörelseöverskottet i kommanditbolaget till aktiebolaget framstår därför som ett försök från komplementärernas sida att göra kapitaltillskott med obeskattade medel till aktiebolaget. Före ombildningen av handelsbolaget hade bolagsmännen förvisso kunnat lämna ett kapitaltillskott till aktiebolaget, men eftersom någon avdragsrätt inte föreligger för kapitaltillskott hade detta endast kunnat göras med beskattade medel. Med beaktande av hur kapitaltillskott hanteras i skatterätten förefaller det vara relevant för den nu aktuella skattefrågan att aktiebolaget gått in som kommanditdelägare med ett blygsamt ansvar. Denna omständighet, tillsammans med den omständigheten att aktiebolaget ägdes av komplementärerna i kommanditbolaget, skulle därför kunna sägas motivera att aktiebolaget inte borde beskattas i enlighet med resultatfördelningsavtalet.

I RÅ 1995 ref. 35 yrkade en kommanditdelägare avdrag för en viss andel av kommanditbolagets underskott. Enligt bolagsavtalet skulle förlusten fördelas mellan bolagsmännen i enlighet med bolagsstämmobeslut. HFD anförde i sin dom att det vid den senaste bolagsstämman emellertid inte hade fattats något beslut om den bolagsrättsliga fördelningen av underskottet. Däremot hade det fattats beslut om hur det skattemässiga resultatet skulle fördelas. Vidare framhöll HFD att fördelningen innebar en påfallande ojämn behandling av olika delägare då bolagets ende komplementär inte tillagts någon del av förlusten. Med

anledning av detta valde HFD att inte tillerkänna det på bolagsstämman fattade beslutet någon betydelse i skattehänseende. Varje delägare tilldelades istället så stor del av underskottet som svarade mot dennes andel av de totala kapitalinsatserna i bolaget. Utifrån en funktionalistisk förståelse är bolagsstämmobeslutet en omständighet att förhålla sig till. Frågan är huruvida denna omständighet är skatterättsligt relevant eller inte. Rätten till avdrag för ett underskott är kopplad till idén om att varje subjekt endast ska beskattas för sin nettoinkomst. Enligt HFD avsåg bolagsstämmobeslutet som sagt endast hur det skattemässiga resultatet skulle fördelas. Om denna omständighet skulle tillmätas betydelse för beskattningen skulle bolagsmännen ensidigt kunna styra över skattefrågan och ge ett visst subjekt avdragsrätt utan att det nödvändigtvis är detta subjekt som slutgiltigt står för den kostnad som avdraget avser. Detta talar för att bolagsstämmobeslutet inte borde tillerkännas betydelse för skattefrågan, vilket även vad det som HFD kom fram till. Såvitt gäller hur resultatet närmare bestämt borde fördelas i skatterättsligt hänseende är en annan fråga. Det som jag avser att illustrera är endast vad en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga får för konsekvenser. Denna civilrätt kan inte svara på hur den närmare resultatfördelningen borde göras i skatterättsligt hänseende.

Vad slutligen gäller HFD 2018 ref. 36 framgår det av denna dom att HB-andelar hade överlåtits för 1 kr. Säljaren hade dessförinnan plockat ut bolagets samtliga tillgångar genom uttag (totalt 67 000 000 kr). Trots detta hade säljaren och köparen kommit överens om att årets resultat i sin helhet skulle hänföras till köparen. HFD beskattade säljaren för rörelseöverskottet med motivering att det enda som hade överlåtits (eller försökt överlåtas) var skattskyldigheten för årets resultat. Utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga är parternas skriftliga avtal en omständighet att förhålla sig till. Det är i många fall en relevant omständighet eftersom den indikerar vilket subjekt som erhåller den skattepliktiga inkomsten. Andra omständigheter att förhålla sig till i HFD 2018 ref. 36 är säljarens uttag, att andelarna hade överlåtits för 1 kr. samt att köparen hade ett redovisat underskott som kunde kvittas mot vinsten. I och med säljarens uttag stod det klart att det var denne, och inte köparen, som erhöll den skattepliktiga inkomsten. Det var säljaren som erhöll skatteförmåga. Att köpet skedde för 1 kr. antyder att köparen varit

införstådd i detta. Mot denna bakgrund framstår det som en för skatterätten mer relevant omständighet att säljaren tillgodogjort sig bolagets samlade tillgångar än att det förekom ett skriftligt avtal som föreskrev att räkenskapsårets resultat skulle tillskrivas köparen.

Sammanfattningsvis har HFD i sin praxis kring fördelning av rörelseresultat i handels- och kommanditbolag anfört att den av bolagsmännen avtalade resultatfördelningen ska följas vid beskattningen, men att undantag kan göras om avtalet medför en ”obehörig inkomstöverföring” eller framstår såsom ”väsentligen betingad av skatteskäl”. I rättsfallen som jag behandlar i detta avsnitt har HFD avvikit från den av bolagsmännen avtalade resultatfördelningen. Utifrån en substantialistisk förståelse med dess betoning på vikten av förutsebarhet ger dessa avgöranden upphov till ett antal följdfrågor: Vad rättfärdigar undantagen? Vad menas med ”väsentligen betingad av skatteskäl”? Utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga inställer sig inte dessa frågor. Ett skriftligt avtal om hur resultatet ska fördelas är förvisso en omständighet att förhålla sig till vid beskattningen, men inte nödvändigtvis den enda relevanta omständigheten. En annan relevant omständighet kan vara parternas relation till varandra. Nämnda avgöranden behöver då inte ses som undantag till en huvudregel om att den avtalade resultatfördelnigen ska följas. HFD:s tal om ”obehörig resultatöverföring” och ”väsentligen betingad av skatteskäl” framstår som obehövligt utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga. Olika omständigheter blir helt enkelt bara mer eller mindre skatterättsligt relevanta i olika situationer. Jag har i detta avsnitt sökt göra bedömningen av vilka omständigheter som är skatterättsligt relevanta genom att se till deras konsekvenser för skatteregelverket som ett system. En sådan avvägning är till skydd för det allmänna inom ramen för hur skatteregelverket för närvarande är utformat.

4.5.3 Sammanfattning av hur frågan om civilrättens betydelse för vem som ska beskattas för en viss inkomst förändras

Den främsta skillnaden mellan en funktionalistisk respektive substantialistisk förståelse av det civilrättsliga när det gäller frågan om rätt skattesubjekt är huruvida rätten till en inkomst eller skyldigheten att svara

för en skuld ramas in som en omständighet att förhålla sig till vid beskattningen. Kännetecknande för en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga är just att rätten till en inkomst (eller skyldigheten att svara för en skuld) ramas in som en omständighet att förhålla sig till. Att olika avtal antas ge upphov till att ett visst subjekt civilrättsligt har rätt till en viss inkomst och att denna civilrätt antas vara prejudiciell för skatterätten får till konsekvens att nämnda avtal *prima facie* tillskrivs en större vikt än andra omständigheter. En alternativ prioritering av omständigheter behandlas som undantag till nämnda huvudregel. När det exempelvis gäller de mål avseende resultatfördelning i handels- och kommanditbolag som jag går igenom har HFD uppställt en huvudregel som är till skydd för den enskilde. Skyddet av det allmänna tillvaratas i form av undantag till denna huvudregel (det krävs att resultatfördelningen inneburit en ”obehörig inkomstöverföring” eller framstått ”såsom väsentligen betingad av skatteskäl”).

Utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga ramas inte rätten till en inkomst in som en omständighet att förhålla sig till vid beskattningen. Att ett aktiebolag står som part i ett skriftligt avtal med tredje man eller att två bolagsmän påstår sig ha kommit överens om att rörelseresultatet ska fördelas på visst sätt behandlas förvisso som omständigheter att förhålla sig till vid beskattningen. Däremot undviks konklusionen att ett visst subjekt på grund av ett dylikt avtal civilrättsligt har rätt till en inkomst. Ett dylikt avtal behandlas bara som en bland flera omständigheter vars relevans för skattefrågan behöver avvägas. Sett till hur skatteregelverket ser ut kan andra omständigheter framstå som mer relevanta i det enskilda fallet. När det gäller frågan om ett aktiebolag eller dess delägare ska beskattas för en viss inkomst framstår det exempelvis som relevant att bland annat beakta självständigheten gentemot arbets-/uppdragsgivaren, detta för tjänsteinkomstbeskattningen annars riskerar att urholkas. Den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga arbetar därför inte med huvudregel och undantag på samma sätt som den substantialistiska förståelsen. Utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga blir det enligt min mening inte heller nödvändigt att, som HFD uttryckligen har gjort i vissa avgöranden, överväga huruvida ett visst upplägg har tillkommit för att uppnå förmåner vid beskattningen.

Motsvarande hänsyn tillvaratas nämligen inom ramen för bedömningen av vilka omständigheter som är skatterättsligt relevanta.

4.6 Hur frågan om civilrätt och skattekringgående förändras

4.6.1 Inledning

En fråga som jag adresserar i kapitel 3, utöver frågan om förhållandet till civilrättsliga begrepp och frågan om civilrättens betydelse för vem som ska beskattas för en viss inkomst, handlar om civilrätt och skattekringgående. Frågan som jag då ställer mig är hur HFD:s praxis kring verklig innebörd, genomsyn med mera förhåller sig till civilrätten. I kapitlet visar jag emellertid att det civilrättsliga kan förstås på olika sätt. Vad en rättshandlings civilrättsliga innebörd är kan i flera fall besvaras på diametralt motsatta sätt. Vidare behöver det civilrättsliga inte nödvändigtvis förstås som en viss kvalificering av specifika rättshandlingar, utan kan lika gärna förstås som en metod för att kvalificera rättshandlingar. Vad denna metod skulle bestå i kan i sin tur förstås på olika sätt.[1700] I förevarande avsnitt visar jag hur nämnda fråga förändras utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga. Detta gör jag i relation till tre av de avgöranden som jag behandlar ovan: Avverknings-, Fastighets- och Flygplansleasingmålet.

4.6.2 Avverkningsmålet

Ett mål som jag behandlar i kapitel 3 är RÅ 2004 ref. 27.[1701] Det finns anledning att i detta sammanhang åter redogöra för målet. En fysisk person hade upplåtit avverkningsrätter till två aktiebolag (AB A och AB B) som var helägda av den fysiska personens make. Dagen efter respektive upplåtelse hade dessa bolag upplåtit avverkningsrätterna vidare till AB C för ett klart högre belopp. AB A och AB B hade ett redovisat underskott som kunde kvittas mot vinsten för upplåtelsen till AB C.

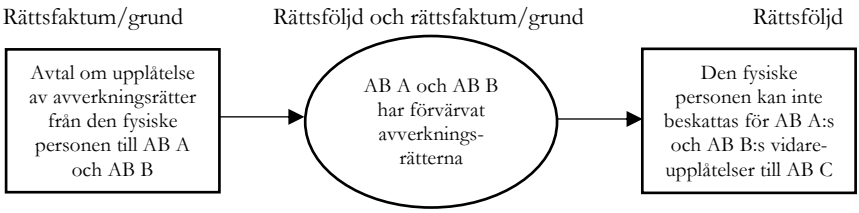
Enligt en då gällande skatteregel skulle den som upplåter en avverkningsrätt över flera år endast beskattas för vad som inbetalas under

[1700] Se avsnitt 3.5.5.5.
[1701] Se avsnitt 3.5.3.1.

respektive år. HFD ifrågasatte förvisso huruvida denna regel var tillämplig på upplåtelsen till AB B eftersom någon betalningstidpunkt inte hade angetts i avtalet. Eftersom detta emellertid inte hade åberopats i lägre instanser anförde HFD att den enskilde inte haft anledning att föra bevisning om denna omständighet. Även HFD utgick därför ifrån att regeln var tillämplig.

SKV gjorde i första hand gällande att den fysiska personen skulle beskattas för de medel som AB C hade inbetalat till AB A och AB B med anledning av upplåtelserna. I andra hand gjorde SKV gällande att den fysiska personen skulle uttagsbeskattas och att uttagsbeskattningen borde grundas på skillnaden mellan marknadsvärdet och det belopp som hade inbetalats till den fysiske personen från AB A och AB B. Enligt avtalen uppgick priset för den första upplåtelsen till 700 000 kr och priset för den andra till 150 000 kr. Till den fysiske personen hade emellertid endast 80 000 kr inbetalats sedan det första upplåtelseavtalet ingåtts 1994. Det var detta belopp (och inte de avtalade beloppen) som SKV hävdade att uttagsbeskattningen borde grundas på. HFD anförde emellertid att utredningen i målet inte gav stöd för att rättshandlingarnas egentliga innebörd var att den fysiske personen upplåtit avverkningsrätterna direkt till AB C. Att upplåtelserna till AB A och AB B inte vilat på affärsmässig grund utan syftat till att tillföra obeskattade medel till dessa bolag var enligt HFD något som i huvudsak hänförde sig till motiven för avtalens utformning och deras skattemässiga konsekvenser. Dessa omständigheter saknade enligt HFD emellertid betydelse för bedömningen av rättshandlingarnas egentliga innebörd. När det gällde uttagsbeskattningsfrågan anförde HFD att utredningen inte gav stöd för att den fysiske personen avstått från den avtalade ersättningen och att uttagsbeskattningen skulle grundas på detta belopp istället för vad som inbetalats.

HFD:s resonemang ger uttryck för en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga. Argumentationen kan enkelt passas in i den illustration av substantialismen som jag återger i avsnitt 1.5.4:



Figur 4.3: Illustration över argumentation i RÅ 2004 ref. 27

Omständigheten till vänster i illustrationen ger upphov till den omständigheten att AB A och AB B förvärvat avverkningsrätterna. I sin tur är denna omständighet ett faktum som gjorde andra omständigheter i målet irrelevanta enligt HFD. Ovan i kapitel 3 visar jag emellertid att HFD:s slutsats inte alls var en nödvändig följd av en yttre civilrätt, att slutsatsen likagärna hade kunnat bli den motsatta och att termen ”verklig innebörd” följaktligen bara tjänade funktionen att språkligt legitimera en viss prioritering av omständigheter och intressen.[1702]

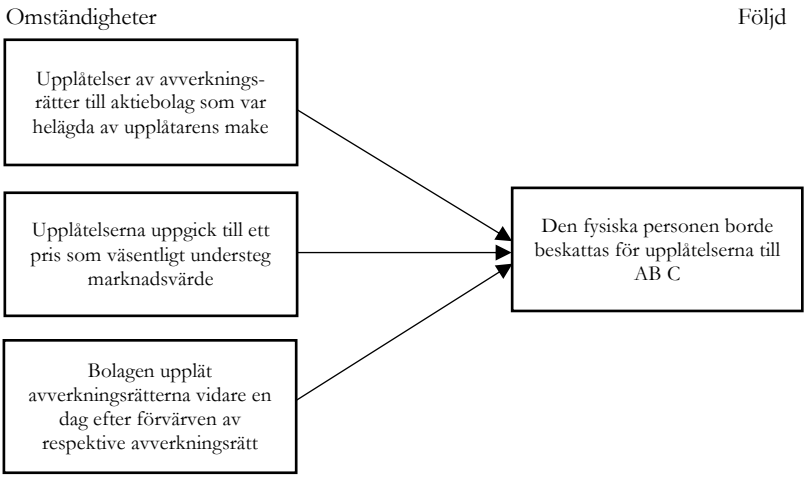
Utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga ses avtalen mellan den fysiska personen och makens bolag bara som en av flera omständigheter vars skatterättsliga relevans måste bedömas. En framträdande konsekvens av att den fysiska personen inte ingått något avtal med AB C är att den fysiske personen med all sannolikhet inte hade nått framgång i allmän domstol med ett krav mot AB C avseende den ersättning som AB C skulle utge enligt avtalen med AB A och AB B. Flera omständigheter antyder emellertid att den fysiske personen aldrig var särskilt intresserad av att framföra något sådant anspråk mot AB C. AB A och AB B var nämligen helägda av den fysiska personens make, varför det kan tänkas att det i praktiken fanns viss ekonomisk gemenskap mellan den fysiska personen, dennes make och makens bolag. I målet förekom inte någon uppgift kring huruvida makarna ingått äktenskapsförord, men om så inte var fallet hade de dessutom haft giftorätt i varandras egendom.[1703] Under alla förhållanden hade det kunnat sättas ifråga varför den fysiske personen upplät avverkningsrätterna för ett förhållandevis lågt pris, samt varför den fysiske personen inte verkade särskilt intresserad av att kräva in den avtalade ersättningen från AB A och AB B. Ovannämnda

[1702] Se avsnitt 3.5.5.1.
[1703] Se 7:1 och 7:3 ÄktB.

transaktioner framstår inte som ekonomiskt rationella såvida det inte antas att det fanns en viss ekonomisk gemenskap mellan den fysiska personen och dennes make. I målet hade makarna dessutom uppgett att syftet med arrangemanget var att tillföra obeskattade medel till makens bolag. Eftersom den fysiska personen alltså inte verkade ha något större intresse av att kräva AB C framstår det enligt min mening som mindre relevant att den fysiska personen inte heller kunde kräva AB C.

Vilken relevans för skattefrågan hade då övriga omständigheter? Bland övriga omständigheter märks att den fysiska personen hade upplåtit avverkningsrätter till aktiebolag *som var helägda av dennes make*, att upplåtelserna hade gjorts för *ett pris som väsentligt understeg det pris som bolagens vidareupplåtelser betingade*, samt att bolagen hade upplåtit avverkningsrätterna vidare endast *en dag efter förvärven av respektive avverkningsrätt*. Dessa omständigheter talar för att den fysiska personen sökt överföra förmögenhet till makens bolag. Om den fysiska personen istället hade upplåtit avverkningsrätterna direkt till AB C och därefter lämnat ett tillskott eller lån till AB A och AB B, hade överföringen endast kunnat ske med beskattade medel eftersom lämnandet av ett tillskott eller ett lån inte utgör någon skatterättsligt avdragsgill utgift.[1704] På grund av detta, det vill säga på grund av att lämnandet av ett tillskott eller ett lån inte utgör någon skatterättsligt avdragsgill utgift, hade det kunnat hävdas att nämnda omständigheter var skatterättsligt relevanta. Utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga hade dessa omständigheter kunnat anföras till stöd för att den fysiska personen borde beskattas för upplåtelsen till AB C. Något tal om verklig innebörd hade inte behövts. Det enda som hade behövts var en diskussion om vilka följder som borde inträda under nämnda omständigheter. För att knyta an till Sandstedts illustration över funktionalismen hade argumentationen kunnat se ut på följande sätt:[1705]

[1704] Jfr Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman, 2019, s. 387.
[1705] Jfr Sandstedts illustration över funktionalismen i avsnitt 1.5.4.



Figur 4.4: Illustration över hur argumentationen i RÅ 2004 ref. 27 hade kunnat se ut utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga

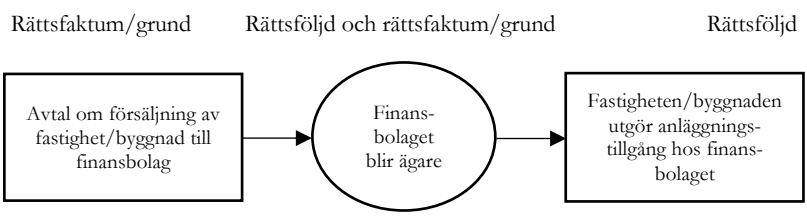
Denna tillämpning är till skydd för det allmänna med beaktande av hur nuvarande skattelagstiftning är utformad. HFD:s bedömning underlättar istället kapitalomsättningen och är till skydd för marknadsekonomiska intressen. Även utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga hade det givetvis varit möjligt att nå den slutsats som HFD gjorde. Utifrån ett mer nyliberalt synsätt, enligt vilket det allmännas beskattningsanspråk ses som en inskränkning i den fria marknaden, skulle det kunna hävdas att skattelagstiftningen är oklar i förhållande till det aktuella fallet och att denna oklarhet bör gå ut över lagstiftaren.

Sammanfattningsvis är det tydligt att HFD:s argumentation i RÅ 2004 ref. 27 ger uttryck för en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga. Utifrån en funktionalistisk förståelse hade argumentationen sett annorlunda ut. Att den fysiska personen enligt två avtal hade upplåtit avverkningsrätter till AB A och AB B är bara en av flera omständigheter vars relevans för skattefrågan måste bedömas. Den främsta konsekvensen av dessa avtal är att den fysiska personen inte med framgång hade kunnat kräva AB C på ersättning i allmän domstol. Flera omständigheter talade emellertid för att den fysiske personen aldrig hade något intresse av att kunna väcka en sådan talan mot AB C. Det förefaller enligt min mening därför vara mer relevant för skattefrågan att den fysiska personen hade

upplåtit avverkningsrätter till aktiebolag som var *helägda av dennes make*, att upplåtelserna hade gjorts för ett *förhållandevis lågt pris*, samt att bolagen hade upplåtit avverkningsrätterna vidare endast *en dag efter* förvärven av respektive avverkningsrätt. Med bortseende från skatteeffekterna uppnådde parterna på detta sätt nämligen samma effekter som om den fysiska personen hade upplåtit avverkningsrätterna direkt till AB C och därefter lämnat ett tillskott eller lån till AB A och AB B. Eftersom lämnandet av ett tillskott eller ett lån inte utgör en skatterättsligt avdragsgill utgift hade dessa omständigheter kunnat ses som mer relevanta för skattefrågan än den omständigheten att det förekom avtal enligt vilka den fysiska personen upplåtit avverkningsrätter till AB A och AB B. En sådan tillämpning hade prioriterat skyddet av det allmänna med beaktande av skattelagstiftningens nuvarande utformning. Inom ramarna för en funktionalistisk förståelse hade det givetvis även varit möjligt att nå den slutsats som HFD kom fram till, detta utifrån en prioritering av ekonomiska intressen framför skyddet av det allmänna.

4.6.3 Fastighets- och Flygplansleasingmålen

I RÅ 1989 ref. 62 I och II använde sig HFD av ett äganderättsbegrepp för att avgöra om en fastighet och en byggnad på ofri grund som var föremål för *sale and lease back*-upplägg skulle ingå i köparens/leasegivarens anläggningstillgångar eller inte. HFD:s argumentation ger tydligt uttryck för en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga och kan illustreras på följande sätt:[1706]

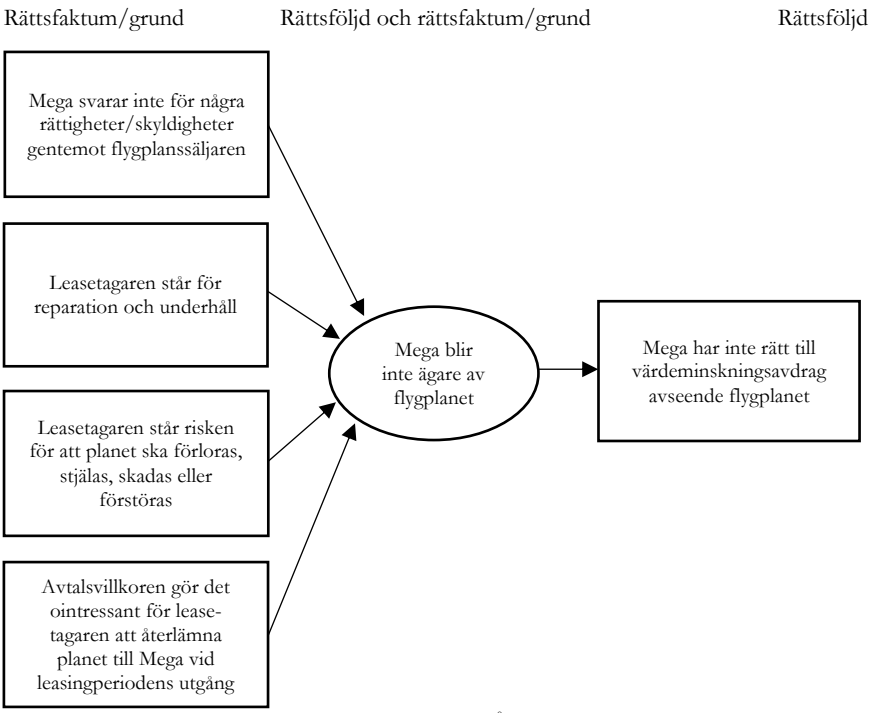


Figur 4.5: Illustration över HFD:s argumentation i RÅ 1989 ref. 62 I-II

[1706] Jfr Sandstedts illustration över substantialismen ovan i avsnitt 1.5.4.

HFD framhöll att flera omständigheter förvisso talade för att äganderätten inte hade övergått på finansbolaget. Bland annat var avsikten att finansbolaget skulle återsälja fastigheten/byggnaden efter hyresperiodens utgång, återköpspriset var en funktion av hyresnivån och upplägget hade syftat till att utgöra en ny finansieringsform. Enligt HFD var dessa omständigheter emellertid inte av tillräcklig styrka för att kunna bortse ifrån att äganderätten övergått till finansbolaget.

I RÅ 1998 ref. 58 I använde sig HFD likaså av ett äganderättsbegrepp. I detta mål var det inte fråga om ett renodlat *sale and lease back*-upplägg. Ett bolag vid namn Gelderse hade förvärvat rätten att köpa ett flygplan och därefter vidaresålt denna rätt till Mega. I sin tur hade Mega hyrt ut planet till ett bolag (leasetagaren) som var närstående till Gelderse. Frågan var om Mega skulle ha rätt till värdeminskningsavdrag för flygplanen. HFD besvarade denna fråga nekande med följande argumentation:



Figur 4.6: Illustration över HFD:s argumentation i RÅ 1998 ref. 58 I

Till skillnad från RÅ 1998 ref. 58 I handlade RÅ 1998 ref. 58 II och III om renodlade *sale and lease back*-upplägg. I dessa mål underkände HFD köparens/leasegivarens yrkande om värdeminskningsavdrag, men utan att använda sig av något äganderättsbegrepp. I RÅ 1998 ref. 58 II motiverade HFD utgången med att förekommande avtal endast syftat till att ge leasegivaren ett underlag för värdeminskningsavdrag och inte att i övrigt överföra några rättigheter och skyldigheter avseende inventarierna. I RÅ 1998 ref. 58 anförde HFD att det inte framstod som något realistiskt alternativ att leasegivaren skulle återta eller externt sälja inventarierna efter leasingperiodens utgång, utan att dessa skulle återgå/kvarbli hos säljaren/leasetagaren.

Utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga är det inte relevant att fråga sig vem som har äganderätt till tillgången ifråga. Äganderätt görs alltså inte till någon omständighet att förhålla sig till vid den skatterättsliga bedömningen. Frågan är istället vilken skatterättslig relevans det har att en allmän domstol dömt eller kan förväntas döma på ett visst sätt i en viss konflikt mellan två subjekt.

Den skatterättsliga frågeställningen i RÅ 1998 ref. 58 I-III handlade om vilket subjekt som skulle tillerkännas värdeminskningsavdrag avseende olika tillgångar. Eftersom regleringen kring värdeminskningsavdrag kompenserar för en tänkt förslitning och värdenedgång på tillgångar som ingår i en näringsverksamhet skulle det kunna hävdas att rätten till värdeminskningsavdrag bör tillerkännas den som står risken för tillgångens värdeutveckling. För att avgöra frågan om vem som ska ha rätt till värdeminskningsavdrag är det i så fall relevant att ta fasta på omständigheter som just säger något om vilket subjekt som står risken för tillgångens värdeutveckling.

Vid *sale and lease back*-upplägg ingår det vanligen i parternas överenskommelse att tillgången förväntas återgå till säljaren/leasetagaren, antingen genom att denne är skyldig att återköpa tillgången eller genom att denne har rätt att återköpa tillgången för ett förmånligt pris vid leasingperiodens slut. Parterna kan också ha avtalat om restriktioner för köparen/leasegivaren att vidaresälja tillgången under leasingperiodens löptid. Ifråga om säkerhetsöverlåtelser medför vidare 37 § AvtL att ett avtalsvillkor som uppställs i samband med kreditens lämnade och som innebär att säljarens/leasetagarens optionsrätt förverkas i händelse av att

denne försummar sina hyresbetalningar, inte får göras gällande. Köparen/leasegivaren *får* i så fall inte tillgodogöra sig mer ur en försäljning av tillgången än vad som svarar mot dennes utestående fordran på säljaren/leasetagaren. Under dylika omständigheter står inte köparen/leasegivaren risken för tillgångens värdeutveckling, utan enbart risken för att inte få betalt för sina resterande fordringsanspråk på säljaren/leasetagaren. Att det finns ett avtal enligt vilket en tillgång har ”överlåtits” från säljaren/leasetagaren till köparen/leasegivaren innebär alltså inte nödvändigtvis att köparen står risken för tillgångens värdeutveckling.

I RÅ 1998 ref. 58 I talade flera omständigheter för att det var leasetagaren och inte leasegivaren (Mega) som stod risken för eller förtjänsten med tillgångens värdeutveckling. Enligt leasingavtalet var de ekonomiska effekterna för leasetagaren att återlämna planet vid leasingperiodens slut så oförmånliga att detta inte framstod som ett trovärdigt alternativ. Denne kunde istället välja att sälja planet externt och skulle då dra fördel av att försäljningen betingade ett så högt pris som möjligt. Megas intresse var i ett sådant fall begränsat till ett på förhand bestämt slutbelopp. Dessutom stod leasetagaren risken för att planet skulle förloras, stjälas, skadas eller förstöras, samt bar kostnaderna för reparationer och underhåll. Samtidigt drog denne fördel av garantier och utfästelser från flygplanssäljaren. Mot denna bakgrund framstår det som att leasetagaren stod risken för och förtjänsten med tillgångens värdeutveckling. Detta ligger i linje med det slut som HFD kom fram till, men utifrån en annan typ av argumentation. Som framgår några stycken ovan använde sig nämligen HFD av mellanbegreppet äganderätt för att nå fram till sin slutsats.

Motsvarande kan sägas om utfallet i RÅ 1998 ref. 58 II. I målet hade ett bolag sålt tillgångar till ett annat bolag, vilket omedelbart hade hyrt ut dem till det förstnämnda bolaget. Köpeskillingen skulle erläggas med ett kontantbelopp, med fem halvårsvisa annuitetsberäknade amorteringar och med en slutamortering som uppgick till 60 % av köpeskillingen. Leasingavgifterna sammanföll med annuitetsbetalningarna och några faktiska betalningar behövde inte göras. Säljaren/leasetagaren hade rätt att när som helst återköpa tillgångarna för utestående låneskuld. Om något sådant återköp inte blev av var säljaren/leasetagaren skyldig att vid leasingperiodens slut sälja tillgångarna för ett pris som minst uppgick till slut-

amorteringen. Av dessa omständigheter framgår tydligt att köparen/leasegivaren inte stod risken för tillgångens värdeutveckling.

RÅ 1998 ref. 58 III är svårare att bedöma med hänsyn till den information som lämnas i domen. Köparen/leasegivaren hävdade att det var denne som bar restvärdesrisken. Någon option till förmån för säljaren/leasetagaren förekom nämligen inte. HFD hävdade emellertid att det uppenbarligen inte var något realistiskt alternativ för köparen/leasegivaren, som tillika var moderbolag i förhållande till säljaren/leasetagaren, att behålla inventarierna eller sälja dem externt efter leasingperiodens slut. Möjligen berodde detta på att den produktion som bedrevs i dotterbolagen av allt att döma skulle fortgå och att det därför inte fanns någon anledning för moderbolagen att återta eller sälja tillgångarna externt.[1707] Vidare framgick det av parternas avtal att säljaren/leasetagaren svarade för underhåll och skador samt för krav som kunde riktas på köparen/leasegivaren. I sin helhet gjorde inte köparen/leasegivaren någon ekonomisk förlust med anledning av förvärvet eftersom leasingavgifterna hade beräknats med utgångspunkt i köpeskillingen, viss räntesats och ett restvärde. Nämnda omständigheter talade för att det var säljaren-/leasetagaren som stod kostnaden för tillgångarnas värdenedgång och därför var det subjekt som borde tillerkännas värdeminskningsavdragen.

Det hade även kunnat frågas vem som hade stått risken för tillgångarnas värdeutveckling i händelse av utmätning eller konkurs. Enligt vad som framgår i RÅ 1998 ref. 58 III hade tillgångarna aldrig lämnat säljarens/leasegivarens besittning. Köparen/leasegivaren hade därför *inte* varit skyddad i säljarens/leasetagarens konkurs, såvida inte LKL iakttagits (någon uppgift om detta framgick inte i målet).[1708] Detta innebär emellertid inte att säljaren/leasetagaren hade fått prioritet till tillgångarna i köparens/leasegivarens konkurs. Tvärtom hade säljaren/leasetagaren *inte* fått prioritet till själva tillgångarna eftersom säljaren/leasetagaren endast

[1707] Jfr HFD:s formulering: ”Det rimliga är att utgå från att produktionsutrustningen kommer att finnas kvar hos respektive dotterbolag så länge det är ekonomiskt rationellt att använda den där”.

[1708] Se NJA 1925 s. 535, NJA 1934 s. 193, NJA 1975 s. 638 och Håstad, Sakrätt avseende lös egendom, 2000, s. 151 och 224. Vid en säkerhetsöverlåtelse av byggnad på annans mark vinner köparen/leasegivaren emellertid skydd redan genom avtalet, se NJA 1952 s. 407. Se också a.a., s. 310 f.

gjorde anspråk på att hyra dem.[1709] En optionsrätt hade möjligen kunnat vinna skydd mot köparens/leasegivarens borgenärer,[1710] men den enskilde hävdade i RÅ 1998 ref. 58 III att någon option inte hade ställts ut. Eventuellt hade därför olika subjekt tillgodogjorts tillgångarnas värdeutveckling beroende på vem som hade gått i konkurs. Frågan om vad som hade hänt i en konkurs är enligt min mening därför mindre relevant för skattefrågan så länge någon konkurs inte har inträffat.

När det gäller RÅ 1989 ref. 62 I-II är det, utifrån den information som lämnas i domen, inte helt enkelt att bedöma huruvida köparen/leasegivaren stod risken för värdeförändringar eller inte. I målet framgick att den presumtive säljaren/leasetagaren skulle erhålla en option om att få återköpa sin fastighet/byggnad efter visst antal år till ett på förhand bestämt pris. Hyresnivån och återköpspriset var funktioner av varandra, men det framgick inte hur stort belopp som återköpspriset skulle kunna uppgå till. Att denna information saknades berodde på att avgörandet byggde på ett överklagat förhandsbesked avseende ett presumtivt finansieringsupplägg. Något redan ingånget avtal med en säljare/leasetagare förekom inte. Om återköpspriset emellertid skulle uppgå till mer än ett symboliskt värde skulle finansbolaget stå viss risk för tillgångens värdeutveckling. Så hade varit fallet om tillgångens (uppskattade) marknadsvärde skulle sjunka till ett belopp som understiger det på förhand avtalade återköpspriset eftersom säljaren/leasetagaren i så fall förmodligen inte skulle avropa optionen. Emellertid framstår det som en aning förvånande att finansbolaget skulle vara villigt att på detta sätt enbart stå risken för värdenedgång.[1711] Finansbolaget hade dessutom uttryckligen uppgett att syftet med avtalen var att fastigheten/byggnaden skulle säljas tillbaka till säljaren/leasetagaren vid leasingperiodens slut. Avsikten var inte att finansbolaget skulle förvalta fastigheter, utan att genom hyresavgifterna och det bestämda återköpspriset erhålla en viss total avkastning på den erbjudna finansieringslösningen. Mot denna bakgrund skulle det vara förvånande om inte finansbolaget på något sätt skulle parera för risken för värdenedgång i de enskilda avtalen. Emellertid är det

[1709] Huruvida nyttjanderätten står sig mot köparens/leasegivarens borgenärer är en annan fråga.
[1710] Se bland annat Karlgren, SvJT, 1936, s. 183 ff. och Håstad, Sakrätt avseende lös egendom, 2000, s. 443 ff.
[1711] Vid värdeuppgång kan det antas att säljaren/leasetagaren ropar av optionen.

fullt möjligt att finansbolaget var villigt att stå denna risk med hänsyn till den totala avkastning som upplägget var avsett att generera. Jag kan i detta sammanhang därför inte göra någon närmare bedömning av frågan om värdeminskningsavdrag utifrån de omständigheter som omnämns i RÅ 1989 ref. 62 I-II, utan endast peka på vad som skulle vara relevant att ta hänsyn till utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga.

Att låta frågan om värdeminskningsavdrag ankomma på vilket subjekt som står risken för tillgångens värdeutveckling utgör ett sätt att se till så att enskilda inte kan styra över rätten till värdeminskningsavdrag. En sådan tillämpning är till skydd för det allmänna med beaktande av hur skatteregelverket för närvarande set ur. Detta intresse är också det som skyddas genom utfallet i RÅ 1998 ref. 58 I-III.

Att låta rätten till värdeminskningsavdrag helt och hållet bero på huruvida ett subjekt påstås ha ”överlåtit” en tillgång till ett annat subjekt skulle utgöra en prioritering av marknadsintressen. Rätten till värdeminskningsavdrag hade då gjorts till en ekonomisk resurs som hade kunnat utnyttjas för att anskaffa kapital eller, som i RÅ 1998 ref. 58 II, för att bara minska den totala skatten bland företag som är närstående i förhållande till varandra.

Sammanfattningsvis har HFD använt sig av ett äganderättsbegrepp i RÅ 1989 ref. 62 I-II och RÅ 1998 ref. 58 I för att avgöra vem som ska tillerkännas rätten till värdeminskningsavdrag för tillgångar som ingår i *sale and lease back*-upplägg. Utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga görs inte äganderätt till någon omständighet att beakta vid den skatterättsliga frågeställningen. Frågan är istället vilken skatterättslig relevans det har att en allmän domstol dömt eller kan förväntas döma på ett visst sätt i en viss konflikt mellan två subjekt. Med tanke på att rätten till värdeminskningsavdrag utgör en kompensation för tillgångars förslitning och eventuella värdenedgång skulle det kunna hävdas att värdeminskningsavdragen bör tillerkännas det subjekt som står risken för tillgångens värdeutveckling. I RÅ 1998 ref. 58 I-III förekom flera omständigheter som talade för att denna risk vilade på säljaren/leasetagaren. Frågan är mer svårbedömd i RÅ 1989 ref. 62 I-II, eftersom det byggde på ett överklagat förhandsbesked angående ett presumtivt finansieringsupplägg.

4.6.4 Sammanfattning av hur frågan om civilrätt och skattekringgående förändras

Med ett skifte från en substantialistisk till en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga förändras bilden av vad ovannämnda mål anses handla om. Utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga anses det civilrättsliga bestå i vad en allmän domstol dömt till eller skulle kunna tänkas döma till i en viss konflikt mellan två specifika subjekt. Däremot anses det civilrättsliga inte bestå i en bestämd innebörd hos förekommande rättshandlingar (vilket istället kännetecknar en substantialistisk förståelse). I kapitel 3, där jag träder in i en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga, söker jag fastställa olika transaktioners verkliga innebörd i civilrätten. Jag visar då att denna frågeställning är problematisk i sig eftersom det civilrättsliga kan förstås på diametralt olika sätt.[1712] Funktionalismen, såsom jag utvecklar den i detta avsnitt, utgår ifrån helt andra teoretiska utgångspunkter, vilka får till konsekvens att frågan om verklig innebörd blir irrelevant. En framträdande utgångspunkt hos funktionalismen är att begrepp ses som relativa i förhållande till de intressekonflikter som rätten behöver hantera. Vidare accepterar inte funktionalismen, när den uppfattas genom Rortys pragmatism, distinktionen mellan språk och verklighet. Det finns därför ingen verklig innebörd som ligger utanför språket och som språket kan representera på ett korrekt eller felaktigt sätt. Språket anses över huvud taget inte representera. Det uppfattas som ett verktyg, vilket används för särskilda syftens skull.[1713] Den fråga som HFD hade att ta ställning till i exempelvis Avverkningsmålet anses därför inte handla om förekommande rättshandlingars civilrättsliga innebörd. Frågan var om ett visst subjekt under vissa angivna omständigheter borde beskattas för en viss inkomst eller inte. Att ett visst subjekt till följd av ett avtal skulle kunna göra vissa anspråk gällande mot ett annat subjekt i allmän domstol är förvisso en omständighet som skulle kunna vara skatterättsligt relevant, men det är inte nödvändigtvis den enda relevanta omständigheten.

Jag har försökt väga den skatterättsliga relevansen av olika omständigheter genom att se till skatteregelverket som ett system. Samtidigt ska det framhållas att avvägningen kan göras på andra sätt. Det

[1712] Se avsnitt 3.5.
[1713] Se avsnitt 4.2.

är alltså inte så att den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga *leder till* en bestämd lösning på de skatterättsliga problemen. Den funktionalistiska förståelsen *öppnar snarare upp* synfältet för antalet möjliga lösningar på skatterättsliga problem. Som jag visar i kapitel 3 är fältet av möjliga lösningar inte mer begränsat utifrån en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga, men det *presenteras* såsom mer begränsat. Detta är den främsta skillnaden jämfört med en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga.

4.7 Sammanfattning av hur frågan om skatterättens förhållande till det civilrättsliga förändras

I detta kapitel visar jag hur de materiellrättsliga problem som har ansetts angå förhållandet mellan skatte- och civilrätt skulle kunna förstås utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga. Denna del av min avhandling svarar mot vad jag i min syftesbeskrivning kallar för att rekonstruera förståelsen av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext.[1714]

Jag underbygger den funktionalistiska förståelsen rent teoretiskt genom Rortys idéer om pragmatism. Det innebär bland annat att jag utgår ifrån en relationell förståelse av språklig mening och att jag tar avstånd från distinktionen mellan verklighet och språk. En konsekvens av detta är att distinktionen mellan tolkning och tillämpning sammanfaller. Tolkning och tillämpning ses alltså inte som två separata moment. Att tolka är att tillämpa och att tillämpa är att tolka. Denna utgångspunkt förklarar varför funktionalismen inte använder sig av mellanbegrepp på samma sätt som substantialismen.[1715] Olika språkliga bestämningar *representerar* inte, utan görs *för särskilda syftens skull*.[1716] Översatt till en rättslig kontext görs olika bestämningar för att skydda olika intressen. De rättsliga begreppen ses därför endast som omskrivningar för olika intresseavvägningar i olika sammanhang. Relevant för det rättsliga problemlösandet blir därför också att beakta konsekvenserna av olika lösningsalternativ.[1717]

[1714] Se avsnitt 1.4.1.
[1715] Se illustrationerna över funktionalism och substantialism i avsnitt 1.5.4.
[1716] Se avsnitt 4.2.2 och 4.2.3.
[1717] Se avsnitt 4.2.

Kapitlet inriktar sig på hur det civilrättsliga skulle kunna förstås funktionalistiskt i en skatterättslig kontext och inte hur skatterättsligt problemlösande överlag skulle kunna göras mer funktionalistiskt. Just de specifika frågor som jag tar upp i kapitlet är enligt min mening av mindre intresse och ska snarare ses som exempel på hur en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga skulle kunna ta sig uttryck. De lösningar som jag föreslår är i sig inte heller det som bör fästas mest vikt vid. Det som jag vill lyfta fram som det centrala med kapitlet är vilka konsekvenser en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga får för skatterättsligt problemlösande.

En framträdande konsekvens av den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga är att civilrättsliga begrepp och rättigheter inte behandlas såsom omständigheter att förhålla sig till vid beskattningen. Det som utifrån en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga framstår som en och samma fråga i skatte- och civilrätten (exempelvis: ”Vad är utdelning?”) framstår därför som helt olika frågor utifrån en funktionalistisk förståelse. Den funktionalistiska förståelsen tar avstånd ifrån sådana frågor som: ”Vad betyder äganderätt?”, ”vem har äganderätt?” och ”vad är den verkliga innebörden av dessa rättshandlingar?”. I fokus för det rättsliga problemlösandet hamnar istället sådana frågor som: ”Vilka rättsföljder bör inträda under vilka omständigheter?”, ”vad blir konsekvenserna av olika lösningsalternativ?” och ”vilka intressen tillgodoses och vilka undanträngs genom olika lösningsalternativ?”.

En omständighet att förhålla sig till i skatterätten är vad en allmän domstol dömt till eller kan förväntas döma till i en viss konflikt mellan två specifika subjekt. Den skatterättsliga relevansen av denna omständighet behöver dock vägas mot den skatterättsliga relevansen av andra omständigheter. Hur avvägningen mellan olika omständigheter görs är intimt förbunden med en prioritering av vissa intressen framför andra. Frågan om vilka intressen som finns och hur de förhåller sig till varandra är i sin tur historiskt och ideologiskt betingad.[1718] Två intressetyper uppställs på ett tydligt sätt mot varandra i inkomstskatterättsliga förarbeten. Å ena sidan rör det sig om skyddet av den enskilde, dennes äganderätt och dennes frihet från staten. Å andra sidan rör det sig om skyddet av det

[1718] Se på detta tema Laclau och Mouffe, Hegemonin och den socialistiska strategin, 2008.

allmänna, dess beskattningsunderlag och den enskildes frihet genom staten. Den förra intressetypen ger uttryck för mer nyliberala intressen medan den senare ger uttryck för mer socialliberala intressen.[1719] I avsnittet om konkursbon gör jag emellertid gällande att förståelsen av den enskilde som ett eget skyddsobjekt behöver nyanseras. Den enskilde skyddas snarare i vissa positioner.[1720]

Den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga hanterar intresseavvägningarna implicit genom att baka in dem i begrepp och rättigheter. Det betyder inte att en substantialistisk respektive funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga nödvändigtvis leder till olika lösningar på de skatterättsliga problemen. Utifrån en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga är det möjligt att tillgripa ändamålsorienterade resonemang när begreppen och rättigheterna inte ger närmare ledning, samt att i särskilda fall göra undantag från det utfall som tillämpningen av ett begrepp eller en rättighet leder till. Utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga föreligger dock inte samma behov av att arbeta med undantag i rättstillämpningen. Denna skillnad mellan den substantialistiska och den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga kommer till uttryck i avsnittet om resultatfördelning i handels- och kommanditbolag ovan. HFD har i flera rättsfall framhållit att den av parterna avtalade resultatfördelningen ska accepteras i skatterätten såvida inte avtalet ger upphov till en ”obehörig inkomstöverföring” eller framstår såsom ”väsentligen betingad av skatteskäl”.[1721] Genom denna praxis uppställs en huvudregel som är till skydd för marknadsekonomiska intressen och en möjlighet till undantag som är till skydd för det allmänna och dess beskattningsunderlag. Utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga är avtalet emellertid bara en av flera omständigheter, vars skatterättsliga relevans måste vägas mot andra omständigheter. Avtalet är alltså inte en omständighet som *prima facie* tillmäts större betydelse än andra omständigheter.

En fråga är då hur de olika intresseavvägningarna borde göras. Jag har i detta avsnitt företagit avvägningarna genom att se till konsekvenserna för skatteregelverket som ett system. Utifrån en substantialistisk förståelse av

[1719] Se avsnitt 4.3.
[1720] Se avsnitt 4.4.2.
[1721] Se avsnitt 4.5.2.

det civilrättsliga kan denna hantering av skatterättsliga problem kritiseras för att vara slutfasstyrd. Ovan i kapitel 3 visar jag dock hur olika faktorer medför att det civilrättsliga, även utifrån substantialismens teoretiska utgångspunkter, kan förstås på olika sätt. I vissa fall kan det civilrättsliga förstås på diametralt olika sätt. Lösningen på de skatterättsliga problemen följer under dessa förhållanden inte av en yttre civilrätt. Att ändå underbygga lösningen som om den följde av en yttre civilrätt bildar inte någon motsats till en slutfasstyrd argumentation, utan är snarare ett sätt att göra sig blind inför det som olika förståelser av det civilrättsliga åstadkommer. Det är värt att understryka att den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga inte *leder* till vissa lösningar på de skatterättsliga problemen. Tvärtom utgör funktionalismen ett försök att komma bort ifrån föreställningen om att lösningarna på skatterättsliga problem är något som härleds från en yttre civilrätt.

4.8 Kritiska synpunkter som kan riktas mot den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext

4.8.1 Inledning

Några av de värden som i de inkomstskatterättsliga rättskällorna har påståtts motivera skatterättens anknytning till civilrättsliga begrepp och rättigheter är som sagt legalitetsprincipens föreskriftskrav, värdet av förutsebarhet och strävan efter att minska godtyckligheten i rättstillämpningen.[1722] En fråga som kan ställas är hur dessa värden förhåller sig till en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext. Som framgår av detta kapitel innebär den funktionalistiska förståelsen att rättsligt problemlösande ses som en fråga om intresseavvägningar där begrepp och rättigheter spelar en undanskymd roll. Är inte användandet av begrepp och rättigheter en garant för att nämnda värden ska kunna tillvaratas i den rättsliga praktiken? I så fall kan det framstå som att den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga öppnar upp det skatterättsliga problemlösandet på ett sätt som kan ifrågasättas utifrån just värdet av legalitetsprincipens föreskriftskrav, värdet av

[1722] Se avsnitt 2.5 ovan.

förutsebarhet och värdet av att rättstillämpningen ska vara fri från godtycke. En fråga är också om det med hänsyn till dessa värden kan vara funktionellt att i vissa fall anamma en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga. I min syftesformulering ingår det att adressera denna kritik mot den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext.[1723] Detta ägnar jag följande avsnitt åt.

4.8.2 Legalitet, förutsebarhet och frihet från godtycke – hur förhåller sig dessa värden till en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga?

I den skatterättsliga litteraturen förekommer något olika synsätt på legalitetsprincipens föreskriftskrav. Som framgår ovan[1724] visar sig en meningsskiljaktighet ifråga om huruvida föreskriftskravet är att uppfatta som en absolut regel eller som endast ett värde vilket talar i viss riktning. Å ena sidan har det hävdats att föreskriftskravet är grundlagsskyddat och därför utgör en absolut regel som inte får överträdas. Å andra sidan har det hävdats att föreskriftskravet inte kan utgöra något mer än ett värde som talar i viss riktning, detta eftersom enighet saknas kring principerna för lagtolkning.[1725] Relativt bred enighet verkar emellertid råda i modern skatterättslig litteratur kring att föreskriftskravet är ett betydelsefullt värde som i vart fall uppställer vissa yttre gränser för rättstillämpningen.[1726]

Förutsebarhet och frihet från godtycke utgör två värden som är intimt förknippade med föreskriftskravet. På flera håll i den skatterättsliga litteraturen har det uttryckts att föreskriftskravet motiveras av och avser att tillvarata dessa värden.[1727] Vissa försök har gjorts i skatterätts-

[1723] Se avsnitt 1.4.1.
[1724] Se avsnitt 1.5.5.
[1725] Se närmare avsnitt 1.5.5.
[1726] Se exempelvis Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer - Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, 1995, s. 131 ff., s. 332, Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 65 ff., Rosander, 2007, s. 78, Burmeister, Verklig innebörd - En studie av inkomstskattepraxis, 2012, s. 50 ff., Tjernberg, Skatterättslig tolkning, 2018, s. 23 ff. och Påhlsson, Konstitutionell skatterätt, 2018, s. 93.
[1727] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 65, Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 66, Olsson, Författningsprövning i skatterätten - en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten, 2006, s. 61, Tjernberg, Skatterättslig tolkning, 2018, s. 23 ff., Påhlsson, Konstitutionell skatterätt, 2018, s. 92, Lodin, Lindencrona,

litteraturen att precisera kravet på förutsebarhet genom att ange vissa grupper av subjekt (exempelvis skatterättsjurister) för vilka skatterättstillämpningen ska vara förutsebar. Någon konsensus kring vilka subjekt som förutsebarheten ska prövas mot finns dock inte.[1728] Enligt min mening borde någon tvekan därför inte råda kring att förutsebarhet utgör ett värde som talar i viss riktning, snarare än en absolut regel.

Vad som menas med ”godtycke” har inte utvecklats i någon större utsträckning i det material som jag undersöker i kap. 2.[1729] Att rättstillämpningen ska vara fri från godtycke handlar enligt Bergström om att lika fall ska behandlas lika.[1730] Vilka fall som är lika är emellertid inte bara ett faktum att förhålla sig till, utan något som måste bestämmas.[1731] Bergström framhåller, med hänvisning till Thornstedt och Helmers, att kravet på likabehandling innebär att domstolarna ska döma efter generellt och objektivt avfattade normer utan att låta ovidkommande hänsyn spela in. Enligt Bergström är ett avgörande inte godtyckligt om det bygger på en lagregel.[1732] Detta antyder att det är *genom* föreskriftskravet som rättstillämpningen befrias från godtycke. Enligt Persson Österman föreligger godtycke endast om beslutsfattaren har full frihet att grunda sitt rättsliga

Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman, 2019, s. 641 och Persson Österman, Till försvar för en oförutsebar lag - En studie av tillämpningen av skatteflyktslagen, http://www.sjfstockholm.se/openaccesslitteratur, hämtad den 29 januari 2020, s. 2 ff. Det kan noteras att även andra skäl har framförts såsom kompetensfördelning, se framförallt Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 6.

[1728] Se exempelvis Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 68 ff., Hirschfeldt, Generalrapport om förutsebarheten i beskattningen, i Rättssäkerheten i beskattningen - rapporter vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Helsingfors i oktober 1982, 1983, s. 387, Kellgren, Mål och metoder vid tolkning av skattelag - med särskild inriktning på användning av förarbeten, 1997, s. 65 ff., Alhager, 1999, s. 85 ff. och Tjernberg, Skatterättslig tolkning, 2018, s. 26. Jfr även justitieråd Nordlunds yttrande i RÅ 1985 1:85.

[1729] Motsvarande framhålls i Persson Österman,Till försvar för en oförutsebar lag - En studie av tillämpningen av skatteflyktslagen, http://www.sjfstockholm.se/openaccesslitteratur, hämtad den 29 januari 2020, s. 17.

[1730] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 66.

[1731] Jfr Påhlsson, Likhet inför skattelag, 2007, s. 16 ff. om likhet som social konstruktion. Se även Kellgren, Mål och metoder vid tolkning av skattelag - med särskild inriktning på användning av förarbeten, 1997, s. 67 f. som gör skillnad mellan formell och materiell likabehandling.

[1732] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 66.

beslut på vad som helst. Endast om denne anses vara fri att avgöra liknande frågor på olika sätt är rättstillämpningen godtycklig.[1733]

Idén om ett föreskriftskrav manar enligt min mening till en substantialistisk förståelse. Detta utvecklar jag närmare ovan,[1734] men det finns anledning att i detta sammanhang kort rekapitulera varför så är fallet. För att föreskriftskravet ska verka effektivt behöver ett antagande göras om att språkliga uttryck har ett avgränsat betydelseområde. Språket antas då kunna referera till företeelser som ligger utanför språket (såsom råa och institutionella fakta). Häri ligger en distinktion mellan det språkliga och det icke-språkliga. Motsvarande teoretiska utgångspunkter underbygger också substantialismen, såsom jag förstår och utvecklar den i kapitel 3.[1735] Ju mer absolut föreskriftskravet antas vara ju starkare befästes därför en substantialistisk förståelse av rättsligt problemlösande.

Rättstillämpningen på civilrättsområdet är däremot inte underkastad något motsvarande föreskriftskrav. Några konstitutionella hinder föreligger därför inte på civilrättsområdet att företa analogislut. Inte heller föreligger något absolut behov av att dra upp skarpa gränser för när ett visst begrepp har tillämpats direkt eller analogt.[1736] Att en och samma term tillskrivs olika innebörder i olika civilrättsliga sammanhang är inte heller något som begränsas av de konstitutionella förutsättningarna.[1737] Sammantaget blir inte begreppsbestämningar lika betydelsefulla på civilrättsområdet som på skatteområdet. Häri ligger en bidragande förklaring till varför det blir problametiskt att behandla civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. Det rör sig nämligen om ett försök i skatterätten att knyta an till begrepp och rättigheter från ett rättsområde där frågan om begrepp och rättigheter spelar en undanskymd roll. Denna aspekt förändras inte oavsett hur betydelsefullt föreskriftskravet antas vara på skatteområdet. Även om föreskriftskravet antas vara en absolut regel som står högre än

[1733] Persson Österman,Till försvar för en oförutsebar lag - En studie av tillämpningen av skatteflyktslagen, http://www.sjfstockholm.se/openaccesslitteratur, hämtad den 29 januari 2020, s. 6 f.
[1734] Se avsnitt 1.5.5.
[1735] Se avsnitt 3.2.
[1736] Jfr faktor nr. 5 i avsnitt 1.3.6.
[1737] Jfr faktor nr. 4 i avsnitt 1.3.5.

alla andra värden[1738] blir inte behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter mindre problematisk. Inte ens om en regel införs i IL om att civilrättsliga begrepp och rättigheter ska följas vid beskattningen blir denna skatterättsliga hantering av det civilrättsliga mindre problematisk.[1739] Oavsett hur högt föreskriftskravet aktas på skatteområdet förändrar inte det att förutsättningarna för det civilrättsliga problemlösandet skiljer sig åt.

En fråga som kan ställas är dock om inte den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga åtminstone i viss mån begränsar antalet möjliga lösningar på de skatterättsliga problemen och därmed minskar godtyckligheten i rättstillämpningen. Med ”godtycklighet” menar jag här att den som ger sig ut för att bedöma en rättsfråga låter utfallet styras av egna preferenser istället för gemensamt överenskomna normer. Ett problem med denna förståelse av godtycklighet är emellertid att det som för en enskild bedömare framstår som en gemensam föreställning inte nödvändigtvis är gemensam. Min undersökning i kapitel 3 visar på flera faktorer[1740] som får till konsekvens att civilrättsliga begrepp och rättigheter kan förstås på diametralt olika sätt av olika bedömare av en skatterättslig fråga. En sådan faktor är att olika uppfattningar kan råda om vilka källor som konstituerar det civilrättsliga.[1741] En annan faktor är att en och samma term ofta tillskrivs olika innebörder i olika civilrättsliga sammanhang. Beroende på vilken eller vilka innebörder som uppmärksammas och plockas upp i skatterätten kan det civilrättsliga uppfattas på

[1738] Jfr exempelvis den uppfattning som kommer till uttryck Ljungman, 1947, s. 21: ”Den härskande uppfattningen torde i stället vara, att till följd av skatternas ofta mycket ingripande ekonomiska verkningar för den enskilde, rättssäkerheten bör sättas i första rummet vid hithörande författningars tolkning. När till hands ligger en jämförelse med den gräns för enskilda människors frihet, som strafflagstiftningen utstakar.”

[1739] En regel som kan noteras i sammanhanget är 11:45 IL, vilken uttryckligen hänvisar till 21:1-7 ABL för att peka ut vissa typer av penninglån. Inte ens denna explicita vidarehänvisning gör det mindre problematiskt att behandla civilrättsliga begrepp och rättigheter som yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. Istället för en direkt vidarehänvisning till ABL hade den lagtext som förekommer i ABL oförändrat kunnat klistras in i IL. Situationen är alltså inte väsensskild från den situationen att samma termer, såsom till exempel ”gåva”, förekommer i IL och i civilrättslig lagstiftning. Att så är fallet betyder inte, utifrån en funktionalistisk förståelse, att reglerna nödvändigtvis måste tillskrivas samma innebörd i och med att de inte tjänar samma uppgifter (jfr prop. 2004/05:85, Ny aktiebolagslag, s. 427 f. om syftena bakom det civil- och det skatterättsliga låneförbudet).

[1740] Jag går igenom faktorerna i avsnitt 1.3.

[1741] Se avsnitt 1.3.2 (faktor nr. 1: oklarheter i rättskälleläran).

olika sätt.[1742] En framträdande risk är att en bedömare av en skatterättslig fråga hanterar de olika faktorerna på ett visst sätt utan att medvetet reflektera kring det. För bedömaren ifråga kan det då framstå som att ett civilrättsligt begrepp av nödvändighet föranleder en viss lösning på det skatterättsliga problemet. För en annan bedömare, som omedvetet hanterar faktorerna på ett annat sätt, föranleder civilrätten en helt annan lösning. Under dessa förhållanden är det inte så att den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga begränsar vilka lösningar som *är* möjliga på de skatterättsliga problemen; den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga begränsar endast vilka lösningar som *framstår såsom möjliga* för en viss bedömare. Utfallet blir alltså beroende av bedömarens förförståelse av det civilrättsliga. Detta innebär inte att det är den enskilde bedömarens preferenser som styr utfallet. Däremot står det klart att det som skulle begränsa den enskilde bedömarens inflytande över utfallet (det civilrättsliga begreppet) inte har denna verkan. Distinktionen mellan att döma efter egna preferenser och att döma efter gemensamt beslutade normer förmår inte fånga upp detta förhållande. Den kritik som jag i kapitel 3 riktar mot hanteringen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen implicerar därför en kritik av förståelsen av godtycklighet såsom skillnaden mellan att döma efter egna prerenser och att döma efter den gemensamma viljan.

Att utfallet vid den skatterättsliga prövningen blir beroende av den enskilda bedömarens förförståelse av det civilrättsliga ger vidare anledning att nyansera bilden av att skatterättens anknytning till civilrättsliga begrepp och rättigheter skulle vara ägnad att skapa förutsebarhet. Utfallet är endast förutsebart för de personer som delar bedömarens förförståelse av det civilrättsliga. Det är inte heller möjligt att undkomma denna problematik genom att uppställa en norm om att civilrätten presumeras vara beskaffad på det sätt som den enskilde påstår så länge inte annat visas av SKV. Frågan som inställer sig är nämligen när SKV ska anses ha visat att civilrätten egentligen är beskattad på annat sätt. För att fastställa det kommer de olika faktorerna återigen att göra sig gällande.

Bergström framhåller i sin avhandling att rättstillämpningen är fri från godtycke om lika fall behandlas lika. Enligt honom innebär i sin tur kravet

[1742] Se avsnitt 1.3.5 (faktor nr. 4: begrepps och rättigheters kontextuella innebörd i civilrätten).

på likabehandling att domstolarna ska döma efter generella, objektivt avfattade normer och inte låta ovidkommande hänsyn spela in.[1743] Bland funktionalismens företrädare i den civilrättsliga litteraturen har den substantialistiska förståelsen emellertid kritiserats för att just låta ovidkommande hänsyn spela in vid det rättsliga problemlösandet.[1744] Min undersökning i detta kapitel visar likaså att ovidkommande hänsyn riskerar att ges en avgörande betydelse för det skatterättsliga problemlösandet när det görs beroende av civilrättsliga begrepp och rättigheter. Ett exempel som jag behandlar ovan är diskussionen om äganderätt och konkursbons ställning som skattesubjekt. Med äganderätt förstås då att konkursgäldenären har restvärdesanspråk, att konkursgäldenären inte kan straffas för tillgrepp eller förskingring genom att förfoga över konkursegendomen och att konkursboet inte behöver söka lagfart på fastigheter som ingår i konkursen. Inget av detta framstår som särskilt relevant för frågan om ett konkursbo ska ses som ett eget skattesubjekt eller inte, men genom att nämnda förhållanden paketeras in i ett äganderättsbegrepp riskerar de att tillmätas avgörande betydelse för skattefrågan.[1745]

Det skulle kunna invändas att det förhållandet att man inte alltid kan vara objektiv inte nödvändigtvis måste innebära att objektivitet överges som ideal. Kan det inte finnas enkla fall, i vilka det skulle vara funktionellt att anamma en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext? Om man gör antagandet att det finns enkla fall ställs man emellertid inför den svåra uppgiften att ange vad ett enkelt fall är. I likhet med vad jag framhåller i föregående stycke finns det en risk att det som för en viss person framstår som ett enkelt fall bygger på en omedveten och inte alls självklar förståelse av vad det civilrättsliga är. Detta kan illustreras på ett tydligt sätt genom att återigen knyta an till den dubbeltydiga bilden ”My Wife and My Mother-in-Law”:

[1743] Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 66 f.
[1744] Martinson, Något om behoven av att underhålla och utveckla den nordiska (funktionalistiska) rättstraditionen, i Festskrift till Göran Millqvist, 2019, s. 464, 468 och 471.
[1745] Se avsnitt 4.4.2.

Figur 4.7: W.E Hills teckning ”My Wife and My Mother-In-Law”[1746]

Om en betraktare av denna bild inte är medveten om sin förförståelse och inte heller får det berättat för sig att bilden är dubbeltydig kommer denne att ta sin upplevelse av bilden för självklar/naturlig.[1747] Räcker det inte då att bara medvetandegöra sig om sin egen förförståelse? Svårigheterna med att åstadkomma detta bör enligt min mening inte underskattas. Ett exempel som visar detta ovan är lagregeln som anger att en fordran som inte löper med ränta, men där storleken på kapitalbeloppet har justerats för den uteblivna räntan, ska neddiskonteras med en viss tänkt årlig avkastning.[1748] Eftersom regeln uttryckligen gäller för fordringar som inte löper med ränta kan regeln tas till intäkt för att underkursen på en kapitalfordring inte innefattas i det civilrättsliga räntebegreppet. Denna läsning kan för en bedömare av en skattefråga framstå som så självklar att bedömaren över huvud taget inte kommer på idén att ifrågasätta den och

[1746] Hill, William Ely, My Wife and My Mother-In-Law, hämtad 2018-11-28 från https://commons.wikimedia.org/wiki/File:Youngoldwoman.jpg. Se även avsnitt 1.6.3 ovan.
[1747] I sammanhanget kan noteras att Bergström på flera håll i sin avhandling uttryckligen argumenterar utifrån vad som är ”naturligt”, se exempelvis Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 198: ”Köpekontraktet är det viktigaste momentet varigenom ett fastighetsköp kommer till stånd. Det är därför *naturligt* att anse att säljaren avyttrat eller mer definitivt ha gjort sig av med fastigheten redan när köpekontraktet upprättats. Denna lösning framstår som *naturlig* mot bakgrund av den moderna civilrättsliga inställningen till äganderättens övergång. Det är därför snarare så att RR:s realisationsvinstskattepraxis i detta avseende står i överensstämmelse med civilrättslig begreppsbildning än att den ger uttryck för en specifik skatterättslig lösning.” Mina kursiveringar.
[1748] Se avsnitt 3.3.3.3.

därför inte uppmärksammar att regeln skulle kunna läsas på ett helt annat sätt. För bedömaren ifråga framstår det med andra ord som ett enkelt fall. Förhållandet är detsamma som då en betraktare av bilden ”My Wife and My Mother-In-Law” över huvud taget inte kan se den gamla tanten/den unga kvinnan trots noggranna ansträngningar. Det är med andra ord väldigt svårt att uppmärksamma att det som för en själv framstår som något självklart egentligen bygger på förförståelse som inte alls är självklar. Jag är till exempel inte själv säker på att de faktorer som jag uppmärksammar i kapitel 3 nödvändigtvis är de enda. På grund av begränsningarna hos min egen förförståelse kan det finnas fler faktorer som jag inte är medveten om.

En konstant överhängande risk är alltså att det som en viss bedömare upplever såsom ett enkelt fall inte alls behöver vara så enkelt. Idén om att en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga skulle kunna anläggas vid enkla fall riskerar därför att absorbera även de svåra. Så är särskilt fallet när det som påstås vara ett enkelt fall exemplifieras genom en teoretisk situation som är särskilt anpassad för att just vara ett enkelt fall.[1749] Min erfarenhet från det material som jag undersöker i avhandlingen är att de konkreta fall som behöver hanteras i skatterättslig domstolsprövning allt som oftast innehåller element som komplicerar bilden. Genom idén om enkla fall riskerar de försvårande elementen att förbises. Med andra ord riskerar idén om enkla fall att mista sin känslighet inför det enskilda fallets särprägel.

Nämnda svårighet att medvetandegöra sig om sin egen förförståelse är enligt min mening så pass överhängande att jag reserverar mig mot föreställningen att det skulle vara funktionellt att i enkla fall anamma en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext. För tydlighets skull bör framhållas att jag inte ifrågasätter att enkla fall finns i den meningen att det emellanåt råder sådan konsensus om ett regelverk att det inte ger upphov till konflikter. Även om en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga anammas i en skatterättslig kontext kommer sådan samsyn emellanåt råda kring skatteregelverket att det inte ger upphov till konflikter. Vad jag reserverar mig mot är istället idén att enkla fall skulle vara något som en bedömare av en skatterättslig

[1749] Se för ett teoretiskt exempel på ett enkelt fall: Hultqvist, SN, 2007, s. 701.

fråga har att identifiera, vilket i sin tur antas vara avgörande för om en substantialistisk förståelse ska anläggas på det civilrättsliga eller inte.

Avslutningsvis kan understrykas att den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga i en skatterättslig kontext förvisso inte ger bestämda svar på hur skatterättsliga problem borde lösas. På grund av detta skulle det kunna påpekas att det diskretionära utrymmet i rättstillämpningen inte begränsas mer av en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga än av en substantialistisk förståelse. Att begränsa det diskretionära utrymmet är emellertid inte vad den funktionalistiska förståelsen tjänar till. Tvärtom söker den funktionalistiska förståelsen snarare göra upp med distinktionen mellan det diskretionära och det regelstyrda. Vad den funktionalistiska förståelsen framförallt tjänar till är att lyfta fram en diskussion kring hur olika ideologiskt betingade intressen tillvaratas och undanträngs genom det rättsliga problemlösandet.

Det ovanstående kan sammanfattas i tre punkter. För det första: Idén om ett föreskriftskrav på skatteområdet manar till en substantialistisk förståelse. De konstitutionella förutsättningarna på civilrättsområdet skiljer sig emellertid åt, vilket gör att frågan om begrepp och rättigheter inte blir lika betydelsefull på detta område. Oavsett hur högt föreskriftskravet värderas på skatteområdet förändrar inte det att de konstitutionella förutsättningarna skiljer sig åt på civilrättsområdet. Även om föreskriftskravet skulle antas vara en absolut regel som står över andra värden blir inte behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen mindre problematisk.

För det andra: En fråga som kan ställas är om inte den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga i vart fall begränsar antalet möjliga lösningar på skatterättsliga problem och därmed minskar godtyckligheten i den skatterättsliga rättstillämpningen jämfört med det funktionalistiska. Godtycklighet förstås här som att rättstillämparen avgör en fråga genom att se till egna preferenser istället för gemensamt beslutade normer. Den kritik som jag riktar mot hanteringen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen innebär emellertid att kritik också riktas mot denna förståelse av godtycklighet. Det som för den enskilde bedömaren framstår som en nödvändig följd av en yttre civilrätt riskerar nämligen att vila på en förförståelse av det civilrättsliga som i sig inte är nödvändig. Under dessa förhållanden begränsar

inte den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga vad som *är* möjligt, utan enbart vad som *framstår* såsom möjligt utifrån en viss förförståelse av det civilrättsliga.

För det tredje: Det skulle kunna frågas om det ändå inte kan vara funktionellt att anlägga en substantialistisk förståelse i så kallade enkla fall. Problemet med detta är emellertid detsamma som enligt föregående stycke. Det som för den enskilde bedömaren framstår som ett enkelt fall behöver inte nödvändigtvis vara så enkelt. En bedömares förförståelse riskerar nämligen att hantera nämnda faktorer omedvetet och på ett sätt som inte alls är självklart. Med anledning av svårigheterna att medvetandegöra sig om sin egen förförståelse reserverar jag mig mot att en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga är något som skulle kunna tillgripas i så kallade enkla fall. Avslutningsvis kan noteras att jag inte invänder mot att sådan konsensus kan råda kring ett regelverk att detta regelverk i flera situationer inte ger upphov till några konflikter. Emellertid kommer detta enligt min mening även vara fallet om en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga anläggs i en skatterättslig kontext.

5 Sammanfattning av avhandlingens resultat

5.1 Det civilrättsliga produceras i skatterätten

Frågan om hur skatterätten förhåller sig till civilrättsliga begrepp och rättigheter utgår ifrån att civilrättsliga begrepp och rättigheter utgör *något*, som skatterätten har att förhålla sig till. Civilrättsliga begrepp och rättigheter behandlas då som något *yttre* i förhållande till skatterätten. I denna avhandling ifrågasätts nämnda utgångspunkt. Jag visar att det civilrättsliga är något som kan förstås på olika, emellanåt diametralt olika, sätt när olika personer ger sig ut för att bedöma en skatterättslig fråga. Någon i sig korrekt förståelse av det civilrättsliga finns inte. Det civilrättsliga bör därför inte uppfattas som något *yttre* i förhållande till skatterätten; det civilrättsliga *produceras i* skatterätten.

Något som enligt min mening bidrar till att förklara varför civilrättsliga begrepp och rättigheter behandlas såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen, samt varför denna behandling av det civilrättsliga blir problematisk, är de skilda förhållningssätt som uppvisas inom skatte- och civilrätten vad gäller förhållandet till legalitetsprincipens föreskriftskrav. Det är välkänt att legalitetsprincipens föreskriftskrav i allmänhet tillerkänns stor betydelse på skatteområdet. Innebörden av detta är framförallt att lösningarna på skatterättsliga problem måste kunna inrymmas i skatteföreskrifternas språkliga lydelse. Detta betyder att begreppsfrågor blir centrala vid det skatterättsliga problemlösandet. Vidare har föreskriftskravet påstått motivera att civilrättsliga termer som förekommer i skattelagstiftningen (utan att definieras på ett särskilt skatterättsligt sätt) ska

förstås på samma sätt som i civilrätten.[1750] Att i första hand söka lösa rättsliga problem genom att sortera in dem i ett system av begrepp och rättigheter är kännetecknande för det som i rättslitteraturen kallas substantialism.[1751] Ju mer absolut föreskriftskravet antas vara ju starkare befästes ett substantialistiskt förhållningssätt till rättsligt problemlösande. Civilrättslig rättstillämpning är däremot inte underkastad något motsvarande föreskriftskrav. Detta märks bland annat av i förekomsten av analogislut, extensiv lagtolkning och fria ändamålsresonemang. Något absolut behov av att ange huruvida en viss term har tillämpats direkt eller analogt finns inte heller. Vidare är det inte ovanligt att en och samma term tillskrivs olika innebörder i olika civilrättsliga sammanhang. I civilrättslig litteratur har den nordiska förmögenhetsrättsliga traditionen beskrivits som funktionalistisk istället för substantialistisk. Innebörden av detta är att rättsligt problemlösande ses som en fråga om intresseavvägningar där begrepp och rättigheter har en underordnad betydelse.[1752] Att i skatterätten ändå adressera det civilrättsliga utifrån en substantialistisk förståelse får då till konsekvens att de civilrättsliga begreppen och rättigheterna i stor utsträckning kan förstås på olika sätt, samt emellanåt på diametralt olika sätt. Som jag återkommer till nedan identifierar jag sju olika faktorer som visar i vilka avseenden så är fallet. Sammantaget kan framhållas att oavsett hur högt föreskriftskravet värderas på skatteområdet blir det problematiskt att i skatterätten söka knyta an till begrepp och rättigheter från ett rättsområde där begrepp och rättigheter spelar en undanskymd roll.

5.2 Hur det civilrättsliga framställs i de inkomstskatterättsliga rättskällorna

Att civilrättsliga begrepp och rättigheter utgör något som skatterätten har att förhålla sig till är en förgivettagen utgångspunkt i de inkomstskatterättsliga rättskällorna.[1753] Vad detta *något* skulle vara har däremot inte explicit utvecklats eller problematiserats.

[1750] Se avsnitt 2.5.
[1751] Se avsnitt 1.5.2.
[1752] Se avsnitt 1.5.3 och 1.5.5.
[1753] Redogörelsen i detta avsnitt är ett kort sammandrag av kapitel 2.

I stor utsträckning beskrivs civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom rättsfakta vid det skatterättsliga problemlösandet.[1754] De civilrättsliga begreppen och rättigheterna behandlas som något externt i förhållande till skatterätten; något som de skatterättsliga rättskällorna inte råder över, men som de har att förhålla sig till.

Språkligt har det civilrättsliga ramats in på något olika sätt i de inkomstskatterättsliga rättskällorna utan att det uttryckligen har övervägts huruvida olika inramningar åsyftar samma eller olika saker. Bland annat har det talats om ”civilrättsliga begrepp”, ”civilrättslig giltighet”, ”civilrättsliga rättshandlingar”, ”civilrättslig analys” och ”civilrättslig innebörd”. Att de olika inramningarna skulle kunna förstås på olika sätt kan illustreras med hjälp av följande exempel. Att ett visst domstolsavgörande i en skatterättslig fråga påstås vila på ”den civilrättsliga innebörden” av ett avtal ger intryck av att det är *kvalificeringen* av avtalet som hämtas från civilrätten. Att ett visst domstolsavgörande bygger på en ”civilrättslig analys” skulle däremot kunna förstås som att det är själva *metoden* för att kvalificera avtalet som är civilrättslig, vilket skulle kunna innebära att den kvalificering som prövningen utfaller i inte nödvändigtvis måste sammanfalla med den kvalificering som en allmän domstol har kommit fram till (eller skulle komma fram till). Beroende på om det civilrättsliga antas bestå i kvalificeringen i sig eller i en metod för att kvalificera något kan helt olika slutsatser nås kring hur skatterätten förhåller sig till det civilrättsliga.

I flera inkomstskatterättsliga rättskällor görs en distinktion mellan civilrättslig och ekonomisk innebörd. Det ekonomiska är på så sätt något som avgränsas bort från det civilrättsliga. Hur det ekonomiska ska förstås har emellertid inte utvecklats närmare. Nämnda distinktion har i stor utsträckning tagits för given.[1755] I något fall har det ekonomiska inkluderats i det civilrättsliga.[1756]

Överlag hänvisas det till lagstiftning, förarbetsuttalanden, HD-praxis och litteraturuttalanden för att utveckla civilrättens innehåll i de inkomstskatterättsliga rättskällorna. Att det hänvisas till dessa källor för att underbygga civilrättens innehåll får det civilrättsliga att framstå som ett positivrättsligt objekt, det vill säga som det positiva innehållet i rättskällorna och

[1754] Se avsnitt 2.5 för en sammanfattning av kapitlet.
[1755] Se framförallt avsnitt 2.4.10 och 2.4.11.
[1756] Se avsnitt 2.4.12.

deras inre koherens. Vilka källor det hänvisas till och i vilken utsträckning det hänvisas till olika källor för att utveckla civilrättens innehåll varierar dock. Vissa påståenden om civilrättens innehåll underbyggs endast med stöd av uttalanden i civilrättslig litteratur och vissa påståenden underbyggs endast med stöd av uttalanden i annan skatterättslig litteratur. När det gäller frågan om verklig innebörd har det inte hänvisats till särskilt många källor alls för att utveckla civilrättens innehåll.

Till stöd för att skatterätten ska knyta an till civilrättsliga begrepp och rättigheter har framförallt värdet av förutsebarhet och legalitetsprincipens föreskriftskrav lyfts fram i de inkomstskatterättsliga rättskällorna. Till stöd för ett motsatt förhållningssätt, det vill säga att det borde finnas utrymme för avvikelser från det civilrättsliga, har framförallt det fiskala intresset och skattereglers bakomliggande ändamål anförts. Något som är värt att notera är att frågan om vad som motiverar att skatterätten förhåller sig på det ena eller andra sättet till det civilrättsliga inte alls diskuteras lika explicit i HFD:s praxis som i övriga inkomstskatterättsliga rättskällor. Utöver något enstaka avgörande har HFD inte berört denna fråga alls. HFD:s domskäl är utformade på ett sätt som överlag snararare ger uttryck för att HFD bara fastställer vad som gäller enligt rätten som den är. Notera att jag inte menar att HFD faktiskt bara fastställer rätten som den är, utan att detta är vad HFD *ger uttryck för*. Detta ligger i linje med en föreställning om att frågan om vilka värden som ska tillvaratas är något som borde förbehållas lagstiftaren.

Sammantaget kan det konstateras att medan frågan om hur skatterätten *förhåller sig till* civilrättsliga begrepp och rättigheter har varit föremål för stor diskussion i de inkomstskatterättsliga rättskällorna har frågan om hur det civilrättsliga *ska förstås* inte närmare utvecklats eller problematiserats. Att civilrättsliga begrepp och rättigheter utgör något att förhålla sig till vid beskattningen är en utgångspunkt för diskussionerna. Skatterättens anknytning till civilrättsliga begrepp och rättigheter har konsekvent motiverats med legalitetsprincipens föreskriftskrav, värdet av förutsebarhet och frihet från godtycke. Det fiskala intresset, samt skattelagstiftningens bakomliggande ändamål har anförts till stöd för att det borde finnas utrymme för avvikelser.

5.3 Vad som gör den substantialistiska förståelsen av det civilrättsliga problematisk

I kapitel 3 ger jag mig ut för att kritiskt analysera behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen.[1757] Jag identifierar sju faktorer som får till konsekvens att det civilrättsliga kan förstås på olika sätt (emellanåt diametralt olika sätt). Det rör sig om följande faktorer:

1. Oklarheter i rättskälleläran[1758]
2. Civilrättens innehåll kan vara oklart[1759]
3. Civilrättsligt irrelevanta frågor[1760]
4. Begrepps och rättigheters kontextuella innebörd i civilrätten[1761]
5. Svårigheter med civilrättsliga analogislut[1762]
6. Formella och materiella läsningar av civilrättsliga lagregler[1763]
7. Civilrätten som metod eller utfall[1764]

Faktor nr. 1 handlar om vilka de civilrättsliga rättskällorna är, vilken hierarkisk ordning de har och vad som gör en källa till en rättskälla. Beroende på hur dessa frågor besvaras kan det civilrättsliga komma att förstås på olika sätt.

Även om konsensus skulle råda kring vilka källor som konstituerar civilrättens innehåll kommer dessa källor att behöva tolkas. De civilrättsliga rättskällornas innehåll kan alltså i större eller mindre grad vara oklart, vilket är faktor nr. 2. I så fall står det klart att det civilrättsliga inte bara är något yttre att förhålla sig till i skatterätten, utan något som i större eller mindre utsträckning behöver konstrueras i skatterätten.

Faktor nr. 3 handlar om att en viss kvalificeringsfråga som uppstår i skatterätten inte nödvändigtvis är civilrättsligt relevant. Frågan är i så fall inte civilrättslig, utan rent skatterättslig. Emellertid kan det vara svårt att

[1757] Se avsnitt 3.3.3-3.5.5.5.
[1758] Se avsnitt 1.3.2.
[1759] Se avsnitt 1.3.3.
[1760] Se avsnitt 1.3.4.
[1761] Se avsnitt 1.3.5.
[1762] Se avsnitt 1.3.6.
[1763] Se avsnitt 1.3.7.
[1764] Se avsnitt 1.3.8.

avgöra om så är fallet eller om civilrätten bara är oklar. Att i skatterätten behandla en fråga som civilrättsligt relevant trots att den inte är det är något som producerar det civilrättsliga i skatterätten.

Faktor nr. 4 har att göra med det förhållandet att begrepp och rättigheter ofta har en kontextuell innebörd i civilrätten, det vill säga att en och samma term ofta har olika betydelser i olika civilrättsliga sammanhang. För att i skatterätten då kunna tala om det civilrättsliga begreppet som en entitet att förhålla sig till får det antas att de olika innebörderna har ett visst kärninnehåll som skatterätten kan knyta an till. En risk är också att de olika civilrättsliga innebörderna inte uppmärksammas i skatterätten.

Såvitt gäller faktor nr. 5 är en fråga hur civilrättsliga analogislut ska hanteras i skatterätten. Ska det som en civilrättslig term analogivis tillämpas på anses ligga *utanför* eller *innanför* termens civilrättsliga betydelseområde? Vidare kan det vara svårt att avgöra huruvida en civilrättslig term har tillämpats direkt eller analogt.

Faktor nr. 6 handlar om att civilrättsliga lagregler kan läsas antingen mer formellt eller mer materiellt vid ett försök att i skatterätten fastställa en terms civilrättsliga betydelseområde. Anta exempelvis att en civilrättslig lagregel anger att en viss företeelse ska hanteras ”på samma sätt som X”. Enligt en formell läsning av denna lagregel skulle den kunna tas till intäkt för att företeelsen ifråga inte anses som X i civilrätten, utan bara ska hanteras på samma sätt som X. För att skatterätten ska följa civilrätten borde i så fall företeelsen ifråga inte anses som X. Enligt en mer materiell läsning skulle större vikt fästas vid det förhållandet att företeelsen ger upphov till samma effekter som X i civilrätten. För att skatterätten ska följa civilrätten borde företeelsen också ge upphov till samma effekter som X i skatterätten.

Avslutningsvis skulle det civilrättsliga kunna förstås som en *metod* för att kvalificera något, snarare än kvalificeringen i sig (det vill säga utfallet av metoden). Detta är faktor nr. 7. En skatterättslig bedömning skulle i så fall kunna sägas överensstämma med civilrätten trots att ett visst förfarande har kvalificerats under en annan term än vad en allmän domstol har gjort (eller senare gör).

De sju faktorerna är vad som föranleder min kritik av behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. Faktorerna visar i vilka avseenden det civilrättsliga

produceras i skatterätten. Att ”det civilrättsliga produceras i skatterätten” ska alltså inte förstås som att civilrättsliga normer produceras i skatterätten. Inte heller ska det förstås som att civilrätten förvrängs.[1765] Tvärtom försöker jag ta avstånd ifrån att det civilrättsliga skulle vara något som kan förvrängas eller återges på ett korrekt sätt. Det civilrättsliga är något som förstås (och som kan förstås) på olika sätt. Under dessa förhållanden står det klart att svaret på en skatterättslig fråga inte bara följer av en yttre civilrätt. Svaret beror på hur det civilrättsliga förstås, och i denna mening *produceras i*, skatterätten.

En framträdande risk för en bedömare som försöker härleda svaret på en skatterättslig fråga från en yttre civilrätt är att bedömaren hanterar de olika faktorerna omedvetet.[1766] För bedömaren ifråga kan en viss lösning i så fall framstå som en nödvändig följd av en yttre civilrätt, trots att detta beror på en förförståelse av det civilrättsliga som i sig inte är nödvändig. En bedömare med en annan förförståelse hade kunnat komma till en diametralt motsatt lösning. Att motivera en viss lösning på den skatterättsliga frågan genom att enbart hänvisa till en yttre civilrätt förklarar under dessa förhållanden inte varför lösningen blev som den blev, utan osynliggör varför inte lösningen blev en annan.

Sammantaget identifierar jag alltså sju faktorer som gör det problematiskt att behandla civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. Beroende på hur dessa faktorer hanteras kan det civilrättsliga komma att förstås på helt olika sätt. I nästföljande avsnitt redogör jag för min genomgång av materiellrättsliga frågor där jag visar hur de olika faktorerna är verksamma.

5.4 En kritisk analys av behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter

I kapitel 3 ger jag mig ut för att kritiskt pröva behandlingen av olika civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till

[1765] Att civilrätten förvrängs i skatterätten är ett synsätt som framträder hos Grosskopf och Grönfors. De använder uttrycket ”skatterättens civilrätt” för att illustrera detta. Se avsnitt 2.4.6.

[1766] För att illustrera detta använder jag mig av fenomenet dubbeltydiga bilder i avsnitt 1.6.3 ovan.

vid beskattningen. Till att börja med undersöker jag skatterättens förhållande till olika civilrättsliga begrepp.[1767] De termer som jag undersöker är ränta, gåva, konkursbo, aktiebolag och utdelning. Efter det undersöker jag civilrättens betydelse för frågan om vilket subjekt som ska beskattas för en viss inkomst. I en avslutande del av kapitel 3 undersöker jag frågan om civilrätt och skattekringgående.

Den första frågan som jag behandlar är om underkursen på en nollkupongobligation anses som ränta i civilrätten.[1768] Detta avsnitt exemplifierar på ett tydligt sätt hur civilrättsliga lagregler kan läsas på ett mer formellt eller mer materiellt sätt (faktor nr. 6[1769]). Enligt 5:12 KonkL ska kapitalbeloppet på en fordring som löper utan ränta neddiskonteras enligt en tänkt årlig räntesats. Enligt en formell läsning av 5:12 KonkL skulle det kunna hävdas att underkursen på en nollkupongobligation inte utgör ränta, utan enbart behandlas *som om den vore* ränta. För att skatterätten ska följa civilrätten skulle det därför kunna hävdas att underkursen inte heller ska anses som ränta i skatterätten. Enligt en mer materiell läsning av den civilrättsliga lagregeln skulle större vikt emellertid läggas vid det faktum att fordringen just hanteras på samma sätt som räntebärande fordringar och att skatterättens följsamhet gentemot civilrätten därför innebär att fordringen också ska hanteras som räntebärande i skatterätten.[1770] Beroende på hur 5:12 KonkL läses kan det civilrättsliga räntebegreppet alltså komma att förstås på två helt olika sätt. I övrigt aktualiseras också följande faktorer i avsnittet om ränta: oklarheter i rättskälleläran (faktor nr. 1), civilrättsligt irrelevanta frågor (faktor nr. 3), begrepps kontextuella innebörd i civilrätten (faktor nr. 4) och svårigheter med civilrättsliga analogislut (faktor nr. 5). Dessa faktorer får till konsekvens att frågan om huruvida underkursen på en nollkupongobligation utgör ränta eller inte i civilrättslig mening kan besvaras på diametralt olika sätt.

När det gäller frågan om remuneratorisk ersättning och om blandade fång är att se som gåvor[1771] aktualiseras framförallt faktorn angående begrepps kontextuella innebörd i civilrätten (faktor nr. 4). Det skulle

[1767] Se avsnitt 3.3.
[1768] Se avsnitt 3.3.3.
[1769] Se avsnitt 1.3.7.
[1770] Se avsnitt 3.3.3.3.
[1771] Se avsnitt 3.3.4.

kunna antas att de olika civilrättsliga gåvobegreppen har ett visst kärninnehåll som skatterätten kan knyta an till. Jag visar dock i detta avsnitt att de moment som i rättslitteraturen har påstått vara gemensamma för de olika civilrättsliga gåvobegreppen inte alls är gemensamma, såvida de inte tolkas på ett sätt som gör dem närmast intetsägande.

Vidare undersöker jag huruvida konkursbon är att se som juridiska personer eller inte i civilrätten.[1772] Jag visar emellertid att denna fråga inte har något entydigt svar (faktor nr. 4). Frågan förefaller inte heller vara så relevant för det civilrättsliga problemlösandet (faktor nr. 3).

Avsnittet om aktiebolag[1773] framstår som ett exempel till försvar för behandlingen av civilrättsliga begrepp såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. Frågan om vad ett aktiebolag är verkar nämligen inte ha varit särskilt problematisk i vare sig skatte- eller civilrätten. Med anledning av registreringsförfarandet är det också svårt att se att den skulle bli särskilt problematisk. I detta avsnitt uppmärksammar jag en skillnad mellan å ena sidan begreppet aktiebolag och å andra sidan begreppen ränta och gåva. Aktiebolag förefaller existera *genom* de civilrättsliga reglerna kring aktiebolag. Annat är fallet vad gäller ränta och gåva. Förfarandet att låna ut pengar mot ränta kan förekomma alldeles oberoende av de civilrättsliga reglerna kring ränta. Jag överväger huruvida denna skillnad mellan å ena sidan aktiebolag och å andra sidan ränta och gåva kan vara ett sätt att identifiera i vilka fall det skulle vara oproblematiskt att anamma en substantialistisk förståelse av det civilrättsliga. Vad som motsäger detta är emellertid begreppet ideell förening. Detta begrepp faller inom samma kategori som begreppet aktiebolag. Trots detta kan det vara oklart huruvida något är en ideell förening eller inte. Det rör sig alltså inte bara om en yttre entitet att förhålla sig till vid beskattningen, utan om något som i större eller mindre utsträckning produceras i skatterätten. Detsamma gäller begreppet utdelning, vilket jag utvecklar i nästa stycke.

När det gäller utdelning[1774] undersöker jag huruvida förtäckta förmögenhetsöverföringar, förmögenhetsöverföringar till andra än aktieägare samt återbetalningar av villkorade aktieägartillskott är att se som utdelning i civilrättslig mening. De två första frågorna exemplifierar bland

[1772] Se avsnitt 3.3.5.
[1773] Se avsnitt 3.3.6.
[1774] Se avsnitt 3.3.7.

annat faktorn angående svårigheten att hantera civilrättsliga analogislut (faktor nr. 5). I två olika rättsfall har HD uttalat att utdelningsreglerna i 1975 års ABL kunde tillämpas analogt på förtäckta värdeöverföringar, samt på förmögenhetsöverföringar till andra än aktieägare. Eftersom reglerna tillämpades analogt skulle det kunna hävdas att det inte rörde sig om utdelning i civilrättslig mening. Skatterättens följsamhet gentemot civilrätten skulle i så fall innebära att det inte heller borde ses som utdelning i skatterätten. Att utdelningsreglerna tillämpades analogt skulle emellertid också kunna tas till intäkt för att utdelningsbegreppet inte ansågs utgöra någon barriär för att de civilrättsliga reglerna skulle kunna tillämpas. Skatterättens följsamhet gentemot civilrätten borde i så fall innebära att utdelningsbegreppet inte heller borde utgöra någon barriär för att de skatterättsliga effekterna ska inträda i nämnda situationer. Vidare kan det frågas huruvida det verkligen rörde sig om analogislut i HD:s avgöranden. Förvisso framhöll HD själv att så var fallet. Det kan dock frågas om det förhållandet att HD själv kallar något för en analogi per automatik innebär att det är fråga om en analogi. Ytterligare faktorer som aktualiseras i detta avsnitt är att det civilrättsliga i vissa delar är oklart och behöver tolkas (faktor nr. 2), samt att civilrättsliga lagregler kan läsas mer formellt eller mer materiellt (faktor nr. 6). När det gäller återbetalning av villkorade aktieägartillskott som sker genom beslut om vinstutdelning på bolagsstämma kommer jag fram till att det rör sig om utdelning i civilrättslig mening. I detta fall kan det emellertid konstateras att skatterätten inte följer, utan avviker från, civilrätten.

Utöver frågan om hur skatterätten förhåller sig till civilrättsliga begrepp behandlar jag som sagt frågan om civilrättens betydelse för vilket subjekt som ska beskattas för en viss inkomst. I denna fråga är det inte längre fråga om att innehållet i vissa termer behandlas som något substantiellt, utan ”rätten till en inkomst”. För det första undersöker jag civilrättens betydelse för frågan om en viss inkomst ska beskattas hos ett aktiebolag eller hos dess delägare personligen.[1775] För det andra undersöker jag civilrättens betydelse för beskattningen av rörelseresultatet i handels- och kommanditbolag.[1776]

[1775] Se avsnitt 3.4.2.
[1776] Se avsnitt 3.4.3.

När det gäller frågan om huruvida en viss inkomst ska beskattas i ett aktiebolag eller hos dess delägare skulle svaret kunna tänkas ankomma på en prejudiciell civilrättslig bedömning av vilket subjekt som har rätt till inkomsten. Två faktorer gör det emellertid problematiskt att förhålla sig till det civilrättsliga på detta sätt. En faktor är att det civilrättsliga kan förstås som antingen en metod eller som ett utfall (faktor nr. 7). Att beakta ett uppdrags personliga karaktär, självständigheten hos uppdragstagaren samt huruvida bolaget har tillskapats för att kringgå tvingande lagstiftning är hänsyn som tas i både skatte- och civilrätten. Om det civilrättsliga uppfattas som en metod kan skatterätten sägas överensstämma med civilrätten när nämnda omständigheter beaktas för att bestämma vilket subjekt som ska beskattas för en viss inkomst. Istället för att det civilrättsliga förstås som en metod skulle det civilrättsliga kunna förstås som ett utfall avseende vilket subjekt som har rätt till en viss inkomst. En faktor som problematiserar denna förståelse av det civilrättsliga är emellertid att denna fråga besvaras på ett kontextuellt sätt i civilrätten (faktor nr. 4). Ett visst subjekt har endast bättre eller sämre rätt i förhållande till ett visst annat subjekt. Vem som har rätt till en inkomst avgörs alltså inte på ett allmängiltigt sätt i civilrätten.

När det gäller frågan om civilrättens betydelse för den skatterättsliga resultatfördelningen i handels- och kommanditbolag finns det flera HFD-avgöranden som i den skatterättsliga litteraturen har påstått avvika från civilrätten. HFD har själv framhållit att den av parterna avtalade resultatfördelningen kan bortses ifrån om den leder till en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl. En faktor som problematiserar behandlingen av det civilrättsliga som en yttre entitet att förhålla sig till i detta sammanhang är emellertid att civilrätten kan vara oklar med avseende på vad ett avtal består i och innebär (faktor nr. 2). Anta exempelvis att det föreligger ett skriftligt avtal, men att parternas faktiska agerande verkar avvika från detta. Frågan är om parternas agerande ska ses som avtalsinnehåll eller om parternas agerande innebär att avtalet bara inte har efterlevts. En annan faktor som problematiserar nämnda behandling av det civilrättsliga är att frågan om hur resultatet ska fördelas internt mellan vissa bolagsmän inte nödvändigtvis är civilrättsligt relevant (faktor nr. 3). Så kan exempelvis vara fallet om bolagsmännen består av en fysisk person och dennes helägda aktiebolag.

Mellan dessa två subjekt kommer någon konflikt aldrig att uppstå kring hur resultatet ska fördelas. För det fall att någon eller båda av bolagsmännen går i konkurs kan en tvist däremot uppstå mellan konkursboet och den andre bolagsmannen (alternativt den andre bolagsmannens konkursbo).

Den sista delen av kapitel 3 behandlar frågan om civilrätt och skattekringgåenden.[1777] Verklig innebörd, genomsyn, kopplade avtal med mera är benämningar på verktyg som kan möjliggöra för förvaltningsdomstolarna att stävja skattekringgåenden. Enligt vad som har framförts i den skatterättsliga litteraturen rör det sig dock inte om verktyg som specifikt inriktar sig på skattekringgåenden. En rättshandling ska bedömas efter sin verkliga innebörd alldeles oavsett om en kringgåendesituation är för handen eller inte.

Jag söker pröva hur fyra skatterättsliga avgöranden på detta tema förhåller sig till civilrätten. Det rör sig om RÅ 2004 ref. 27 (Avverkningsmålet), RÅ 1998 ref. 19 (Omstruktureringsmålet), RÅ 1989 ref. 62 I-II (Fastighetsleasingmålet) och RÅ 1998 ref. 58 I-III (Flygplansleasingmålet med flera). En faktor som i detta sammanhang gör att det civilrättsliga kan förstås på olika sätt är att det civilrättsliga kan förstås som antingen en metod eller som ett utfall (faktor nr. 7). I det förra fallet kan HFD:s bedömning sägas vara civilrättslig trots att själva utfallet (avseende hur ett avtal kvalificeras) inte nödvändigtvis överensstämmer med utfallet vid en process i allmän domstol. Det är emellertid inte helt klart vad denna civilrättsliga metod skulle vara. Metoden skulle kunna anses bestå i att låta kvalificeringen bero på de ändamål för vilka kvalificeringen görs i varje specifikt sammanhang. I en skatterättslig kontext skulle det emellertid innebära att kvalificeringen ska göras med hänsyn till de ändamål som ligger till grund för skatteregelverket. Det innebär att det inte rör sig om någon självständig och prejudiciell civilrättslig bedömning. Förståelsen av det civilrättsliga som en metod är också svår att förena med idén om att legalitetsprincipens föreskriftskrav medför ett analogiförbud på skatteområdet. Om föreskriftskravet påfordrar en anknytning till civilrättslig metod och denna metod inkluderar analogislut framstår det som att analogislut borde vara tillåtna i skatterätten.

[1777] Se avsnitt 3.5.

Istället för att uppfatta det civilrättsliga som en metod skulle det civilrättsliga kunna uppfattas som ett utfall avseende kvalificeringen av en specifik rättshandling. Något som problematiserar denna förståelse av det civilrättsliga är emellertid att det ofta är oklart och svårbedömt hur specifika händelseförlopp skulle ha kvalificerats i civilrätten (faktor nr. 2). Det är inte heller säkert att ett och samma händelseförlopp kvalificeras på ett och samma sätt i olika civilrättsliga sammanhang (faktor nr. 4), liksom det inte alltid är säkert att kvalificeringsfrågan är så relevant över huvud taget i civilrätten (faktor nr. 3).

Sammantaget visar dessa exempel hur de sju faktorerna gör det problematiskt att behandla civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. Beroende på hur de olika faktorerna hanteras kan det civilrättsliga förstås och avgränsas på olika sätt. I vissa fall kan det civilrättsliga förstås på diametralt olika sätt, varför det skulle kunna hänvisas till det civilrättsliga för att understödja diametralt olika lösningar på de skatterättsliga problemen.

5.5 Från substantialism till funktionalism

Mot bakgrund av den kritik som jag i kapitel 3 riktar mot behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen söker jag i kapitel 4 utveckla en alternativ förståelse av det civilrättsliga i en svensk inkomstskatterättslig kontext. Närmare bestämt rör det sig om en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga.[1778]

Funktionalismen innebär att rättsligt problemlösande uppfattas som en fråga om intresseavvägningar. Begrepp spelar i detta hänseende en undanskymd roll och ses närmast som omskrivningar för de intresseavvägningar som behöver göras. Vilka intressen som finns och hur de förhåller sig till varandra är dock inte givet, utan historiskt och ideologiskt betingat.

Översatt till en skatterättslig kontext får denna funktionalistiska förståelse av det civilrättsliga till konsekvens att civilrättsliga begrepp och rättigheter inte ska behandlas som omständigheter att förhålla sig till vid det skatterättsliga problemlösandet. Vilka rättsföljder som en allmän domstol utdömt eller kan förväntas utdöma i en viss specifik konflikt

[1778] Se avsnitt 1.5.3, 1.5.4 och 4.2 om funktionalismen.

mellan två specifika subjekt behandlas däremot som en omständighet att förhålla sig till. Det behöver dock prövas huruvida denna omständighet är skatterättsligt relevant eller inte. Dessutom behöver den skatterättsliga relevansen av nämnda omständighet vägas mot den skatterättsliga relevansen av andra omständigheter.

Hur ska då bedömningen göras av vilka omständigheter som är skatterättsligt relevanta? Något givet svar finns inte på denna fråga utöver det att bedömningen kan göras på olika sätt. Såvitt gäller de exempel på materiellrättsliga frågor som jag tar upp i kapitel 4 har jag framförallt försökt göra avvägningen genom att se till vilka konsekvenser som olika omständigheter ger upphov till för skatteregelverket sett som ett system. Att på detta sätt se till konsekvenserna av olika lösningsalternativ kan förvisso kritiseras för att vara en form av slutfasstyrd argumentation. Funktionalismens svar på detta är emellertid att det som kallas icke slutfasstyrd argumentation bara gör sig blind inför vilka ideologiskt betingade intressen den tillgodoser. Hur bedömningen görs är nämligen intimt förbunden med en viss prioritering av intressen framför andra. Två intressetyper som uppställs mot varandra i inkomstskatterättsliga förarbeten är å ena sidan skyddet av den enskilde, av dennes äganderätt och av dennes frihet från staten, och å andra sidan skyddet av det allmänna, av dess beskattningsunderlag och av den enskildes frihet genom staten. Vidare gör jag gällande att förståelsen av den enskilde som ett eget skyddsobjekt bör nyanseras. Det är snarare så att den enskilde skyddas i vissa positioner.[1779] I kapitel 4 söker jag visa hur olika sätt att resonera hänger samman med olika intresseprioriteringar. Sammantaget är övergången från en substantialistisk till en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext inte ett försök att *lösa* frågan om hur skatterätten förhåller sig till civilrättsliga begrepp och rättigheter; det är ett försök att *upplösa och omformulera* den.

[1779] Se avsnitt 3.3.5.3.

5.6 Hur den funktionalistiska förståelsen förändrar förståelsen av förhållandet mellan skatte- och civilrätt

En första del i kapitel 4 ägnas åt att visa hur frågan om skatterättens förhållande till civilrättsliga begrepp förändras utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga. Därefter visar jag hur frågan om skatterättens betydelse för vilket subjekt som ska beskattas förändras. Avslutningsvis visar jag hur frågan om civilrätt och skattekringgåenden förändras.

För att visa hur frågan om förhållandet till civilrättsliga begrepp förändras knyter jag inledningsvis an till frågan om huruvida remuneratorisk ersättning ska beskattas såsom inkomst av tjänst eller som en skattefri gåva.[1780] Utifrån en funktionalistisk förståelse anses civilrätten inte vara bestämmande för vad en gåva är; bestämningen av något såsom gåva görs för olika ändamål i olika sammanhang. När det exempelvis gäller GåvoL har bestämningen framförallt betydelse för i vilken utsträckning ett lämnat löfte om att utge något ska kunna återtas. Frågan att ställa sig i en skatterättslig kontext är följaktligen vilken skatterättslig relevans det har att ett löfte om att utge remuneratorisk ersättning hade kunnat återtas (eller inte). Frågan om beskattning ska ske blir aktuell först sedan löftet har infriats. Huruvida löftet *hade* kunnat återtas eller inte är enligt min mening därför av begränsad relevans för skattefrågan. I många fall är det inte ens säkert att något löfte lämnades före det att överlämnandet verkställdes (det förhållandet att ett hypotetiskt löfte hade kunnat återtas är givetvis helt ointressant). På motsvarande sätt visar jag att de konsekvenser som inträder till följd av att något anses som en gåva i olika civilrättsliga sammanhang överlag saknar relevans för nämnda skattefråga. Något som däremot skulle vara relevant för skattefrågan är ifall en rättsprocess i allmän domstol skulle leda till att den remuneratoriska ersättningen frånhänds mottagaren. Denna omständighet påverkar nämligen de ekonomiska förhållanden som beskattningen grundas på.

Nästföljande avsnitt handlar om konkursbon.[1781] Här framkommer likaså att det civilrättsliga förefaller vara av begränsad relevans för skatterätten. Att konkursgäldenären har ett anspråk på att återfå tillgångar som

[1780] Se avsnitt 4.4.1.
[1781] Se avsnitt 4.4.2.

inte tas i anspråk genom konkursen, att konkursboet inte behöver söka lagfart för fastigheter som tas i anspråk genom konkursen och att konkursgäldenären (eventuellt) inte kan dömas för tillgrepps- eller förskingringsbrott genom att förfoga över konkursegendomen framstår inte som särskilt relevant för frågan om konkursbon borde ses som egna skattesubjekt eller inte. När nämnda omständigheter bakas in i ett äganderättsbegrepp riskerar de emellertid att tillmätas direkt och avgörande betydelse för skattefrågan. Utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga löses inte frågan om konkursbos skattskyldighet med ledning av något äganderättsbegrepp eller med ledning av huruvida konkursbon utgör juridiska personer eller inte. Istället krävs en initierad bedömning av konsekvenserna av olika lösningsalternativ.

Avsnittet om utdelning visar att det som utifrån en substantialistisk förståelse kan framstå som en och samma fråga (”är detta utdelning?”) uppfattas som två disparata frågor utifrån en funktionalistisk förståelse (”borde återbetalningar av villkorade aktieägartillskott träffas av aktiebolagslagens kapitalskyddsregler?” samt ”borde återbetalningar av villkorade aktieägartillskott beskattas såsom utdelning?”). Jag argumenterar i avsnittet för att återbetalningar av villkorade aktieägartillskott inte borde beskattas eftersom återbetalningar av lån inte beskattas. I förhållande till den skatterättsliga frågeställningen skiljer sig inte dessa förfaranden åt i något väsentligt avseende. Utifrån en substantialistisk förståelse framstår det som ett undantag till huvudregeln om att skatterätten ska vila på civilrätten att inte beskatta återbetalningar av villkorade aktieägartillskott. Med en funktionalistisk förståelse behöver en sådan lösning inte behandlas som ett undantag.

En annan frågeställning som jag ger mig ut för att rekonstruera i kapitel 4 är som sagt vilket subjekt som ska beskattas för en viss inkomst. Utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga ramas inte rätten till en inkomst eller skyldigheten att svara för en skuld in som en omständighet att förhålla sig till vid beskattningen. På detta sätt skiljer sig den funktionalistiska förståelsen från den substantialistiska. När ett avtal antas ge upphov till att ett subjekt civilrättsligt har rätt till en viss inkomst, samt denna civilrätt antas vara prejudiciell för beskattningen, innebär det att nämnda avtal *prima facie* tillskrivs en större vikt än andra omständigheter för att avgöra skattefrågan. Det finns förvisso möjlighet att göra undantag

från nämnda huvudregel. I linje med detta har HFD, ifråga om resultatfördelning i handels- och kommanditbolag, uttryckt att den av parterna avtalade resultatfördelningen ska följas såvida den inte leder till en obehörig inkomstöverföring eller framstår såsom väsentligen betingad av skatteskäl. En funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga behöver inte arbeta med huvudregel och undantag på samma sätt. Att ett aktiebolag står som part i ett skriftligt avtal med en uppdragsgivare är förvisso en omständighet att förhålla sig till. Detsamma kan sägas om det förhållandet att två bolagsmän i ett handelsbolag påstår sig ha kommit överens om att rörelseresultatet ska fördelas på visst sätt. Att nämnda omständigheter föreligger innebär emellertid inte att ett visst subjekt ”har rätt till inkomsten”. Ett skriftligt avtal utgör bara en bland flera omständigheter vars relevans för skattefrågan måste bedömas. Andra omständigheter kan i ett visst fall mycket väl framstå som mer relevanta. Utifrån denna förståelse av det civilrättsliga förefaller talet om ”obehörig inkomstöverföring” och ”väsentligen betingad av skatteskäl” bli obehövligt. Dessa hänsyn blir nämligen tillgodosedda inom ramen för bedömningen av vilka omständigheter som är skatterättsligt relevanta.

I den sista delen av kapitel 4 rekonstruerar jag också frågan om civilrätt och skattekringgående. Utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga *har* inte rättshandlingar en verklig innebörd. ”Verklig innebörd” är ett verktyg som används för särskilda syftens skull, exempelvis för att stävja vissa skattekringgående. Utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga är alltså frågan om rättshandlingars verkliga innebörd en icke-fråga. I förhållande till exempelvis Avverkningsmålet (RÅ 2004 ref. 27) var inte frågan huruvida förekommande avtal innebar att avverkningsrätterna hade upplåtits direkt till den slutlige förvärvaren eller inte. Frågan var huruvida den ursprunglige upplåtaren borde beskattas för ett belopp motsvarande det som den siste förvärvaren betalade för avverkningsrätterna eller inte. Flera omständigheter framstod som skatterättsligt relevanta för att avgöra denna fråga. På liknande sätt förändras argumentationen i Omstrukturerings-, Fastighets-, och Flygplansleasingmålen.

Sammantaget söker jag genom dessa exempel visa hur en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga skulle ta sig uttryck i en skatterättslig kontext. Framförallt rör det sig om ett avståndstagande från

behandlingen civilrättsliga begrepp och rättigheter såsom omständigheter att förhålla sig till vid beskattningen. Vad en allmän domstol dömt till eller kan förväntas döma till i en specifik konflikt mellan två specifika subjekt är förvisso en omständighet att förhålla sig till vid beskattningen. Den skatterättsliga relevansen av denna omständighet behöver emellertid vägas mot den skatterättsliga relevansen av andra omständigheter. Jag har överlag sökt företa denna avvägning genom att resonera utifrån olika omständigheters konsekvenser för skatteregelverket som ett system.

5.7 Funktionalismens förhållande till värdet av legalitet, förutsebarhet och friheten från godtycke

I inkomstskatterättsliga rättskällor har skatterättens anknytning till civilrättsliga begrepp och rättigheter framförallt ansetts vara motiverad av hänsyn till legalitetsprincipens föreskriftskrav, värdet av förutsebarhet och av friheten från godtycke i rättstillämpningen. I samband med att jag utvecklar den funktionalistiska förståelsen av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext adresserar jag därför frågan om hur funktionalismen förhåller sig till nämnda värden. Det kan nämligen framstå som att den funktionalistiska förståelsen öppnar upp det skatterättsliga problemlösandet på ett sätt som kan ifrågasättas.

Idén om ett föreskriftskrav manar enligt min mening till en substantialistisk förståelse av rättsligt problemlösande på skatteområdet. Föreskriftskravet innebär nämligen att rättsliga lösningar måste kunna inrymmas i skatteföreskrifternas språkliga lydelse. Något motsvarande föreskriftskrav gäller emellertid inte för rättstillämpningen på civilrättsområdet. Begrepp och rättigheter får därför inte samma betydelse för rättsligt problemlösande. Mot denna bakgrund blir det problematiskt att behandla civilrättsliga begrepp och rättigheter som yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. Denna svårighet blir inte mindre oavsett hur högt föreskriftskravet aktas på skatteområde. Inte ens om en regel införs i IL om att civilrättsliga begrepp och rättigheter ska följas vid beskattningen blir denna svårighet mindre närvarande. Snarare än att föreskriftskravet skulle motivera skatterättens anknytning till civilrättsliga begrepp och rättigheter är alltså föreskriftskravet en del av förklaringen till

varför det blir problematiskt att behandla civilrättsliga begrepp och rättigheter som yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen.

En fråga är dock om inte den substantialistiska förståelsen åtminstone begränsar antalet möjliga lösningar på de skatterättsliga problemen jämfört med den funktionalistiska förståelsen, samt därmed minskar godtyckligheten i rättstillämpningen. Jag argumenterar emellertid för att substantialismen snarare begränsar vad som *framstår* som möjligt för den enskilde bedömaren. Svaret på en skatterättslig fråga kan för en viss bedömare nämligen framstå som en nödvändig följd av en yttre civilrätt, trots att detta beror på en förförståelse av det civilrättsliga som i sig inte är nödvändig.

Det skulle kunna tänkas att det finns enkla fall, i vilka det skulle vara funktionellt att anamma en substantialistisk förståelse. I linje med vad jag framhåller i föregående stycke behöver det i så fall beaktas att det som för den enskilde bedömaren framstår som enkelt fall inte nödvändigtvis är så enkelt. Utifrån bedömarens förförståelse är risken nämligen att denne hanterar de olika faktorerna omedvetet. Det som för denne framstår som ett enkelt fall kan mycket väl bygga på en förförståelse av det civilrättsliga som inte är självklar. Mot bakgrund av svårigheterna att medvetandegöra sig om sin egen förförståelse reserverar jag mig mot att den substantialistiska förståelsen är något som borde kunna tillgripas i enkla fall. Givetvis kan sådan konsensus råda kring ett regelverk att det i praktiken inte ger upphov till några konflikter, men så kommer även att vara fallet om en funktionalistisk förståelse anammas av det civilrättsliga i en inkomstskatterättslig kontext.

Sammantaget är det min uppfattning att föreskriftskravet, värdet av förutsebarhet och friheten från godtycke inte äventyras mer om en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga anammas i en skatterättslig kontext än om en substantialistisk förståelse anammas. Detta beror på att det civilrättsliga i stor utsträckning kan förstås på diametralt olika sätt innanför det substantialistiska förhållningssättet. När en lösning på ett skatterättsligt problem presenteras som en deduktion ur ett civilrättsligt begrepp, trots att detta begrepp hade kunnat förstås på ett diametralt motsatt sätt, förklarar inte hänvisningen till det civilrättsliga varför lösningen blev som den blev. Hänvisningen osynliggör varför inte lösningen blev en annan. Förvisso kan det finnas enkla fall i den meningen

att det råder mer eller mindre konsensus kring vad en viss term innebär. Jag reserverar mig dock mot att den substantialistiska förståelsen är något som skulle kunna anläggas i enkla fall. Risken är nämligen att det som för en viss bedömare framstår som ett enkelt fall inte alls är så enkelt.

5.8 Några avslutande ord om hur undersökningen uppfyller avhandlingens syfte

Som framgår av avsnitt 1.4.1 är syftet med avhandlingen att kritiskt analysera och rekonstruera förståelsen av det civilrättsliga i en svensk inkomstskatterättslig kontext. För att uppfylla syftet krävs till att börja med en kartläggning av hur det civilrättsliga framställs i svenska inkomstskatterättsliga rättskällor. Denna del av min undersökning återfinns i kapitel 2 och utvisar bland annat att civilrättsliga begrepp och rättigheter i stor utsträckning behandlas som yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. I kapitel 3 företar jag därefter en kritisk analys av behandlingen av civilrättsliga begrepp och rättigheter som yttre entiteter att förhålla sig till vid beskattningen. Jag visar på sju faktorer som får till konsekvens att de civilrättsliga begreppen och rättigheterna är något som *produceras i* skatterätten, snarare än något *yttre* som skatterätten förhåller sig till. Att under dessa förhållanden underbygga en lösning på ett skatterättsligt problem genom att hänvisa till det civilrättsliga förklarar inte varför lösningen blev som den blev, utan osynliggör varför inte lösningen blev en annan. Mot denna bakgrund utvecklar jag i kapitel 4 en alternativ förståelse av det civilrättsliga i en svensk inkomstskatterättslig kontext, vilket svarar mot det som jag i min syftesformulering kallar för att rekonstruera förståelsen av det civilrättsliga.

Figurer och tabeller

Figur 1.1: Illustration av substantialismen, hämtad från Sandstedt.....43
Figur 1.2: Illustration av funktionalismen variant 1, hämtad från Sandstedt.....43
Figur 1.3: Illustration av funktionalismen variant 2, hämtad från Sandstedt.....44
Figur 1.4: W.E Hills teckning ”My Wife and My Mother-In-Law”.....69
Figur 3.1: Peczeniks syn på institutionella fakta.....191
Figur 3.2: Illustration över frågeställningen i NJA 2001 s. 872 327
Figur 4.1: Illustration av substantialismen, hämtad från Sandstedt.....430
Figur 4.2: Illustration av funktionalismen variant 1, hämtad från Sandstedt.....430
Tabell 4.1: Schematisk skiss över skillnaderna mellan substantialismens och funktionalismens teoretiska utgångspunkter 438
Figur 4.3: Illustration över argumentation i RÅ 2004 ref. 27.....480
Figur 4.4: Illustration över hur argumentationen i RÅ 2004 ref. 27 hade kunnat se ut utifrån en funktionalistisk förståelse av det civilrättsliga 482
Figur 4.5: Illustration över HFD:s argumentation i RÅ 1989 ref. 62 I-II.....483
Figur 4.6: Illustration över HFD:s argumentation i RÅ 1998 ref. 58 I.....484
Figur 4.7: W.E Hills teckning ”My Wife and My Mother-In-Law”.....501

Referenser

Offentligt tryck

Förordningar

Förordning (2016:1034) om standardiserat EU-faktablad och beräkning av effektiv ränta vid bostadskrediter

Propositioner

Prop. 1927:102, med förslag till kommunalskattelag m.m.
Prop. 1944:5, med förslag till lag om aktiebolagslag, m.m.
Prop. 1965:126, med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m.m.
Prop. 1970:20, med förslag till jordabalk
Prop. 1973:23, med förslag till lag om ändring i jordabalken, m.m.
Prop. 1975:6, om ändring i konkurslagen (1921:225) m.m.
Prop. 1975:102 med förslag till räntelag m.m.
prop. 1975:103, Om förslag till ny aktiebolagslag, m.m.
Prop. 1975/76:79, om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.
Prop. 1975/76:81 om ändring i lagen (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område, m.m.
Prop. 1976/77:123, med förslag till ny konsumentkreditlag m.m.
Prop. 1977/78:142, om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl.
Prop. 1978/105 med förslag till ändring i konkurslagen (1921:1225), m.m.
Prop. 1978/79:210, om ändrad företagsbeskattning
Prop. 1980/81:17, med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.
Prop. 1980/81:104, med förslag angående beskattning av realisationsvinst vid avyttring av del av fastighet och beräkning av substansminskningsavdrag
Prop. 1982/83:84, med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt, m.m.
Prop. 1982/83:94, om ändrade regler för beskattning av näringsbidrag, m.m.
Prop. 1983/84:137, med förslag till ändringar i hyreslagstiftningen
Prop. 1986/87:90, om ny konkurslag

Prop. 1988/89:76, om ny köplag
Prop. 1989/90:89, om ny konsumentköplag
Prop. 1989/90:110, om reformerad inkomst- och företagsbeskattning
Prop. 1991/92:83, om ny konsumentkreditlag
Prop. 1993/94:50, Fortsatt reformering av företagsbeskattningen
Prop. 1993/94:196, Ändringar i aktiebolagslagen
Prop. 1995/96:104, Skatteregler med anledning av nya årsredovisningslagar, m.m.
Prop. 1996/97:170, Reformerad skatteflyktslag
Prop. 1997/98:166, Ny associationsrätt för bankaktiebolag, m.m
Prop. 1998/99:130, Ny bokföringslag m.m.
Prop. 1999/00:2, Inkomstskattelagen
Prop. 1999/00:15, Slopade stoppregler
Prop. 2002/03:96, Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar
Prop. 2003/04:112, Europabolag
Prop. 2004/05:32 Utökade möjligheter till överföring av periodiseringsfonder och expansionsfond m.m.
Prop. 2004/05:85, Ny aktiebolagslag
Prop. 2005/06:174, Förenklade skatteregler med anledning av ny redovisningslagstiftning
Prop. 2008/09:62, F-skatt åt fler
Prop. 2009/10:12, Ändrade regler om beskattning av vissa penninglån och slopande av avdragsrätten för ränta på sådana lån
Prop. 2009/10:36, Skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar inom handelsbolagssektorn
Prop. 2009/10:242, Ny konsumentkreditlag
Prop. 2009/10:246, En ny försäkringsrörelselag
Prop. 2010/11:165, Skatteförfarandet
Prop. 2016/17:47, dokumentation vid internprissättning och land-för-land-rapportering på skatteområdet
Prop. 2016/17:99, Vårändringsbudget för 2017
Prop. 2017/18:245, Nya skatteregler för företagssektorn

Nytt Juridiskt Arkiv II
NJA II 1915 nr 6, Lagstiftning om avbetalningsköp

Statens offentliga utredningar
SOU 1924:53, Den kommunala beskattningen Del 1
SOU 1926:18, Beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet
SOU 1935:14 Lagberedningens förslag till lag om skuldebrev m.m.
SOU 1941:9, Lagberedningens förslag till aktiebolagslag, m.m.
SOU 1963:52, Om åtgärder mot skatteflykt
SOU 1971:15, Förslag aktiebolagslag m.m.
SOU 1974:28, Räntelag: Delbetänkande
SOU 1975:54, Fåmansbolag
SOU 1975:77, Allmän skatteflyktsklausul
SOU 1982/83:84, med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt, m.m.
SOU 1989:81, Ny generalklausul mot skatteflykt
SOU 1991:81, Fastighetsleasing – Sale and lease back
SOU 1995:44, Aktiebolagets organisation
SOU 1995:63, Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar
SOU 1996:44, Översyn av skatteflyktslagen – reformerat förhandsbesked
SOU 2001:80, Gäldenärens avtal vid insolvensförfaranden
SOU 2008:76, F-skatt åt fler
SOU 2008:80, Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet Del 1-2
SOU 2010:2, Genomförandet av ett samlat insolvensförfarande

Departementetsserien
Ds Fi 1969:13, Uppbördsutredningens betänkande III, Skattskyldighet under konkurs

Kommittédirektiv
Kommittédirektiv 2004:146, Utredning om sambandet mellan redovisning och beskattning, den 21 oktober 2004

EU
2012/772/EU, Kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering

T-636/16 – Starbucks and Starbucks Manufacturing Emea v Commission

EU-kommissionen, Aggressive tax planning indicators, Taxation Papers, Working Paper No 71 2017

COM(2018) 146 final, Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy

COM(2019) 8 final, Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy

Rättsfall

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1935 ref. 20
RÅ 1943 ref. 9

RÅ 1950 ref. 5
RÅ 1955 ref. 21

RÅ 1960 Fi 1429
RÅ 1962 ref. 46
RÅ 1966 Fi 320
RÅ 1967 Fi 41
RÅ 1967 6:3
RÅ 1967 ref. 46
RÅ 1968 Fi 945
RÅ 1968 Fi 1411
RÅ 1969 ref. 19
RÅ 1969 ref. 32

RÅ 1970 Fi 248
RÅ 1970 ref. 42
RÅ 1971 Fi 728
RÅ 1973 Fi 344
RÅ 1974 A 724
RÅ 1974 ref. 64
RÅ 1976 ref. 170
RÅ 1976 ref. 28
RÅ 1977 Aa 43
RÅ 1978 1:30
RÅ 1979 1:53

RÅ 1980 1:44
RÅ 1980 1:61
RÅ 1980 1:69
RÅ 1980 Aa 40
RÅ 1981 1:17
RÅ 1981 1:29
RÅ 1982 1:41
RÅ 1982 1:5
RÅ 1982 1:50
RÅ 1982 Aa 71
RÅ 1983 1:40
RÅ 1983 1:42
RÅ 1983 1:52
RÅ 1983 1:73
RÅ 1983 1:76
RÅ 1983 1:78
RÅ 1983 1:82
RÅ 1983 Ba 14
RÅ 1984 1:1
RÅ 1984 1:48
RÅ 1984 1:79
RÅ 1985 1:10
RÅ 1985 1:33
RÅ 1985 1:55
RÅ 1985 1:78
RÅ 1985 1:85
RÅ 1985 Aa 76
RÅ 1985 Aa 192
RÅ 1986 ref. 8
RÅ 1986 ref. 75
RÅ 1987 ref. 5
RÅ 1987 ref. 51
RÅ 1987 ref. 56
RÅ 1987 ref. 78
RÅ 1987 ref. 119

RÅ 1987 ref. 122
RÅ 1987 ref. 166
RÅ 1988 not 34
RÅ 1988 ref. 22
RÅ 1988 ref. 65
RÅ 1988 ref. 85
RÅ 1988 ref. 142
RÅ 1989 ref. 21
RÅ 1989 ref. 52
RÅ 1989 ref. 57
RÅ 1989 ref. 62 I-II
RÅ 1989 ref. 127

RÅ 1990 not 329
RÅ 1990 ref. 11
RÅ 1990 ref. 73
RÅ 1990 ref. 103
RÅ 1991 not 232
RÅ 1991 not 246
RÅ 1992 ref. 21
RÅ 1992 ref. 56
RÅ 1992 ref. 76
RÅ 1993 ref. 16
RÅ 1993 ref. 43 I-II
RÅ 1993 ref. 55
RÅ 1993 ref. 86
RÅ 1993 ref. 104
RÅ 1994 not 267
RÅ 1994 not 487
RÅ 1994 ref. 19
RÅ 1994 ref. 52
RÅ 1995 not 95
RÅ 1995 ref. 33
RÅ 1995 ref. 35
RÅ 1996 not 240
RÅ 1996 ref. 16
RÅ 1996 ref. 69
RÅ 1997 not 126
RÅ 1997 ref. 1
RÅ 1997 ref. 31
RÅ 1997 ref. 36
RÅ 1997 ref. 44
RÅ 1998 not 91
RÅ 1998 not 166
RÅ 1998 ref. 19
RÅ 1998 ref. 58 I-III
RÅ 1998 ref. 9
RÅ 1999 ref. 29

RÅ 2000 not 187
RÅ 2000 not 189
RÅ 2000 ref. 56
RÅ 2000 ref. 68
RÅ 2001 ref. 10
RÅ 2001 ref. 2
RÅ 2001 ref. 60
RÅ 2002 not 210
RÅ 2002 not 215
RÅ 2002 ref. 107
RÅ 2002 ref. 42
RÅ 2002 ref. 105
RÅ 2002 ref. 106
RÅ 2002 ref. 115 I
RÅ 2003 not 104
RÅ 2003 ref. 16
RÅ 2003 ref. 75
RÅ 2003 ref. 85
RÅ 2004 ref. 1
RÅ 2004 ref. 27
RÅ 2004 ref. 39
RÅ 2004 ref. 4
RÅ 2004 ref. 62

RÅ 2007 not 103
RÅ 2007 not 129
RÅ 2007 not 161
RÅ 2008 not 113
RÅ 2008 not 169
RÅ 2008 ref. 41
RÅ 2008 ref. 54
RÅ 2009 not 48
RÅ 2009 ref. 47
RÅ 2009 ref. 100

RÅ 2010 ref. 51

HFD 2011 not 53
HFD 2011 ref. 1
HFD 2011 ref. 79
HFD 2012 not 30
HFD 2012 ref. 51
HFD 2013 not 40
HFD 2013 ref. 43
HFD 2015 ref. 48
HFD 2016 ref. 22
HFD 2016 ref. 69
HFD mål nr. 273-17
HFD 2017 ref. 29
HFD 2017 ref. 38 I-III
HFD 2017 ref. 41
HFD 2018 ref. 25
HFD 2018 ref. 27
HFD 2018 ref. 36
HFD 2019 not 31
HFD 2019 ref. 47
HFD 2019 ref. 39
HFD 2019 ref. 52
HFD mål nr. 5334-19

Högsta domstolen

NJA 1907 s. 42

NJA 1912 s. 156
NJA 1913 s. 462
NJA 1913 s. 494

NJA 1920 s. 231
NJA 1922 s. 122
NJA 1925 s. 488
NJA 1925 s. 535
NJA 1928 s. 80

NJA 1930 s. 306
NJA 1934 s. 193
NJA 1937 s. 330
NJA 1939 s. 159
NJA 1939 s. 346

NJA 1945 s. 177
NJA 1949 s. 757

NJA 1951 s. 6 I-II
NJA 1952 s. 256
NJA 1952 s. 407
NJA 1954 s. 455
NJA 1955 s. 449
NJA 1955 s. 473
NJA 1957 s. 733

NJA 1962 s. 129

NJA 1962 s. 461
NJA 1966 s. 66
NJA 1966 s. 475

NJA 1970 s. 469
NJA 1971 s. 129
NJA 1971 s. 516
NJA 1973 s. 42
NJA 1973 s. 341
NJA 1974 s. 314
NJA 1974 s. 376
NJA 1975 s. 45
NJA 1976 s. 134
NJA 1975 s. 638
NJA 1976 s. 230
NJA 1976 s. 235
NJA 1978 s. 317
NJA 1979 s. 427

NJA 1980 s. 311
NJA 1980 s. 740
NJA 1980 s. 743
NJA 1981 s. 562
NJA 1981 s. 897
NJA 1981 s. 1117
NJA 1983 s. 229
NJA 1984 s. 113
NJA 1984 s. 205
NJA 1984 s. 595
NJA 1984 s. 673
NJA 1986 s. 16
NJA 1986 s. 205
NJA 1986 s. 513
NJA 1986 s. 623 I
NJA 1987 s. 394
NJA 1988 s. 620
NJA 1989 s. 519

NJA 1990 s. 343
NJA 1990 s. 562
NJA 1991 s. 253
NJA 1991 s. 376
NJA 1991 s. 465
NJA 1991 s. 748
NJA 1992 s. 375
NJA 1992 s. 618
NJA 1993 s. 324
NJA 1993 s. 468
NJA 1993 s. 641
NJA 1994 s. 236
NJA 1995 s. 197
NJA 1995 s. 235
NJA 1995 s. 367
NJA 1995 s. 492
NJA 1995 s. 742
NJA 1996 s. 46
NJA 1996 s. 400
NJA 1996 s. 624
NJA 1997 s. 418
NJA 1998 s. 610
NJA 1998 s. 620

NJA 2000 s. 48
NJA 2000 s. 639
NJA 2000 s. 667
NJA 2000 s. 685
NJA 2001 s. 10
NJA 2001 s. 872
NJA 2002 s. 244
NJA 2002 s. 668
NJA 2004 s. 777
NJA 2005 s. 44

NJA 2007 s. 237
NJA 2007 s. 1018
NJA 2008 s. 457
NJA 2008 s. 668
NJA 2008 s. 805
NJA 2008 s. 1129
NJA 2009 s. 79

NJA 2010 s. 227
NJA 2010 s. 390
NJA 2010 s. 467
NJA 2010 s. 617
NJA 2011 s. 306
NJA 2013 s. 117
NJA 2013 s. 304
NJA 2013 s. 886
NJA 2013 s. 1174
NJA 2014 s. 760
NJA 2014 s. 877
NJA 2017 s. 569
NJA 2017 s. 622

Kammarrätterna

Kammarrätten i Stockholm mål nr. 4496-02 från 2003-09-05
Kammarrätten i Göteborg mål nr. 719-11 från den 2010-12-01
Kammarrätten i Stockholm mål nr. 4751-10 från den 2014-01-14

Litteratur

Adestam, Johan, (2014), Den dokumentvillkorade garantin, Lund, Lunds universitet

Adlercreutz, Axel, & Gorton, Lars, (2010), Avtalsrätt 2, 6:e uppl., Lund, Juristförlaget

Adolfsson, Ronald, Advokat och hockeyspelare, artist eller knegare, SN, 1999, s. 637-641

Alexander, Gregory S., Comparing the Two Legal Realisms - American and Scandinavian, The American Journal of Comparative Law, 2002, s. 131-174

Algotsson, Tomas, Skatterättsliga frågor kring aktieägartillskott, SN, 1993, s. 587-599

Alhager, Magnus, (1999), Dispens från inkomstskatt, Uppsala, Iustus

Almlöf, Hanna, (2014), Bolagsorganens reglering och dess ändamålsenlighet - en aktiebolagsrättslig studie om ägarledda bolag, Jönköping, Jure

Alter, Karen J., (2001), Establishing the supremacy of European law - the making of an international rule of law in Europe, Oxford, Oxford University Press

Andersson, Håkan, (2003), Barthesianska meditationer, i Hyldestskrift til Jørgen Nørgaard, (s. 71-97), T. Iversen, L. H. Kristensen, & E. Werlauff (red.), Köpenhamn, Jurist- og Økonomforbundet

Andersson, Håkan, (2018), Postmoderna och diskursteoretiska verktyg inom rätten, i Juridisk metodlära, 2:a uppl., (s. 349-376), M. Nääv & M. Zamboni (red.), Lund, Studentlitteratur

Andersson, Jan, (1995), Om vinstutdelning från aktiebolag - en studie av aktiebolagsrättsliga skyddsregler, Uppsala, Iustus

Andersson, Jan, (2010), Kapitalskyddet i aktiebolag - en lärobok, 6:e uppl., Uppsala, Litteraturcompagniet

Andreasson, Jens, Inlösen, äganderättsövergång och "legal transplants", SvJT, 2005, s. 522-538

Arvidsson, Niklas, (2010), Aktieägaravtal - särskilt om besluts- och överlåtelsebindningar, Lund, Thomson Reuters

Arvidsson, Niklas, & Samuelsson, Per, (2007), Om avtals uppkomst, i Vänbok till Axel Adlercreutz, (s. 11-33), B. Flodgren, B. Nyström, L. Gorton, & P. Samuelsson (red.), Lund, Juristförlaget i Lund

Arvidsson, Richard, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor, SvSkT, 1999, s. 195-233

Arvidsson, Richard, Om aktieägartillskott - Några synpunkter på den skatterättsliga behandlingen av kapitaltillskott som en aktieägare lämnar till sitt bolag, SvSkT, 2000, s. 847-904
Arvidsson, Richard, Nya domar om avdragsrätt för förlust på fordringar, aktieägartillskott m.m., SvSkT, 2003, s. 335-362
Austin, John, (1971), The province of jurisprudence determined and The uses of the study of jurisprudence, 4:e uppl., London, Weidenfeld and Nicolson
Bacchi, Carol, (2009), Analysing policy - What's the problem represented to be?, Frenchs Forest, N.S.W., Pearson
Badersten, Björn, (2006), Normativ metod - att studera det önskvärda, Lund, Studentlitteratur
Baggini, Julian, & Fosl, Peter S., (2010), The philosopher's toolkit - a compendium of philosophical concepts and methods, 2:a uppl., Malden, Mass., Wiley-Blackwell
Baldersheim, Erlend, (2017), Til tingsrettens teori, Oslo, Cappelen Damm
Bengtsson, Bertil, Om gåvobegreppet i civilrätten, SvJT, 1962, s. 689-708
Bengtsson, Bertil, (1976), Särskilda avtalstyper 1- gåva, hyra av lös sak, lån, förvaring, entreprenadavtal, avtal om arbete på lös sak, sysslomansavtal och andra uppdrag, Stockholm, Norstedt
Bengtsson, Bertil, (2010), Gåvolagen och kontraktsrätten, i Festskrift till Torgny Håstad, (s. 43-57), M. Möller, S. Lindskog, & G. Lambertz (red.), Uppsala, Iustus
Bergkvist, Sven-Åke, Vad är utdelning?, SvSkT, 2004, s. 152-160
Berglund, Martin, (2013), Avräkningsmetoden - en skatterättslig studie om undvikande av internationell dubbelbeskattning, Uppsala, Iustus
Bergström, Clas, & Samuelson, Lars, (2015), Aktiebolagets grundproblem, 5:e uppl., Stockholm, Norstedts juridik
Bergström, Sture, (1978), Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, Stockholm, LiberFörlag
Bergström, Sture, (1984), Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel, Stockholm, LiberFörlag
Bergström, Sture, (1987), Förutsebarhet - en studie i Regeringsrättens rättstillämpning, Uppsala, Iustus
Bergström, Sture, Två avgöranden av regeringsrätten ang s k fastighetsleasing, SN, 1989, s. 261-270
Bergström, Sture, Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt, SN, 1992, s. 597-601

Bergström, Sture, Tolkning och tillämpning av skattelag, SN, 1994, s. 380-383
Bergström, Sture, Tolkning och tillämpning av skattelag, SN, 1999, s. 326-330
Bergström, Sture, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper - nya tendenser under senare tid?, SN, 2003, s. 2-13
Bergström, Sture, Regeringsrättens tolkningsprinciper - ännu en gång, SN, 2003, s. 645-646
Bergström, Sture, Rättshandlingars verkliga skatterättsliga innebörd - en kommentar till RÅ 2004 ref 27- rättsfall 2004, SN, 2004, s. 771-773
Bergström, Sture, & Thorell, Per, Rätt till förlustavdrag vid ägarbyte i fåmansaktiebolag, SN, 1982, s. 525-535
Bergström, Sture, & Thorell, Per, Säljares respektive köpares nedskrivningsrätt på sålda lagertillgångar, SN, 1982, s. 381-395
Bergström, Svante, (1969), Pantavtal eller köp? Något om gränsdragningen mellan avtalstyper, i Nordisk gjenklang - Festskrift till Carl Jacob Arnholm, (s. 309-322), K. S. Selmer (red.), Oslo, Johan Grundt Tanum Forlag
Bernitz, Ulf, Vogel, Hans-Heinrich, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, & Seipel, Peter, (2014), Finna rätt - juristens källmaterial och arbetsmetoder, 13:e uppl., Stockholm, Norstedts juridik
Beyer, Carl, Återigen om möjligheten att utföra styrelseuppdrag genom bolag med skattemässig verkan - tillbaka till 90-talet, SN, 2017, s. 774-784
Bjuvberg, Jan, (2006), Redovisningens betydelse för beskattningen, Stockholm, Mercurius
Bjuvberg, Jan, Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. - igen, SN, 2007, s. 101-111
Bjuvberg, Jan, (2014), Är Finansinspektionens föreskriftsmakt grundlagsenlig?, i Regeringsformen 40 år 1974-2014, (s. 187-198), K. Åhman (red.), Uppsala, Iustus
Björling, Erik, (2017), Rättstillämpningens tystnad - en rättsvetenskaplig narratologisk studie om argumentation och rättsliga uttryck inom civilprocessen, Göteborg, Göteborgs universitet
Björne, Lars, (2007), Den nordiska rättsvetenskapens historia. D. 4, Realism och skandinavisk realism - 1911-1950, Stockholm, Institutet för rättshistorisk forskning
Blandhol, Sverre, Pragmatismens aktualitet i rettsvitenskap og rettsanvendelse, TfR, 2004, s. 365-391

Blandhol, Sverre, Hva er pragmatisme?, TfR, 2005, s. 491-524
Blandhol, Sverre, (2005), Nordisk rettspragmatisme - Savigny, Ørsted og Schweigaard om vitenskap og metode, Köpenhamn, Jurist- og økonomforbundets Forlag
Bratt, John, Om beskattning av inkomst under konkurstillstånd, SvSkT, 1945, s. 94-101
Bratt, John, Om beskattning av inkomst under konkurstillstånd, SvSkT, 1953, s. 223-240
Bundgaard, Jakob, (2006), Skatteret & civilret - Et bidrag om skatte- og civilrettens interdisciplinære relationer til vidareudvikling af skatterettens almindelige del, Köpenhamn, Thomson
Burmeister, Jari, (2012), Verklig innebörd - En studie av inkomstskattepraxis, Stockholm, Norstedts Juridik
Burmeister, Jari, Gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst i ljuset av HFD 2017 ref. 41, SvSkT, 2018, s. 28-59
Butler, Judith, (1995), For a careful reading, i Feminist contentions - a philosophical exchange, (s. 127-143), S. Benhabib (red.), New York, Routledge
Börjesson, Mats, (2003), Diskurser och konstruktioner - en sorts metodbok, Lund, Studentlitteratur
Cachia, Franklin, Aggressive Tax Planning - An Analysis from an EU Perspective, EC Tax review, 2017, s. 257-273
Cahn, Andreas, & Donald, David C., (2010), Comparative Company Law, New York, Cambridge University Press
Calderón Carrero, José Manuel, & Quintas Seara, Alberto, The Concept of 'Aggressive Tax Planning' Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era - Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning, Intertax, 2016, s. 206-226
Cartwright, Richard L., Some Remarks on Essentialism, The Journal of Philosophy, 1968, s. 615-626
Coase, Ronald, The Nature of the Firm, Economica, 1937, s. 386-405
Dahlberg, Mattias, (2011), Ränta eller kapitalvinst - grundproblem i kapitalinkomstbeskattningen - särskilt vad gäller finansiella instrument i gränslandet mellan lånekapital och eget kapital, Uppsala, Iustus
Dahllöf, Mats, (1999), Språklig betydelse - En introduktion till semantik och pragmatik, Lund, Studentlitteratur
Dalberg-Larsen, Jørgen, (2001), Pragmatisk retsteori, Köpenhamn, Jurist og Økonomforbundets Forlag
de Saussure, Ferdinand, (2015), Kurs i allmän lingvistik, Lund, Arkiv

Dimitrievski, Nick, (2010), Allmännytta som norm i svensk skatterätt - om inkomstskattefrihet för ideella föreningar, Göteborg, Jure
Dotevall, Rolf, (2015), Aktiebolagsrätt - fördjupning och komparativ belysning, Stockholm, Norstedts juridik
Dotevall, Rolf, (2015), Samarbete i bolag - om personbolag, 3:e uppl., Stockholm, Norstedts Juridik
Dourado, Ana Paula, Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS - The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6, Intertax, 2015, s. 42-58
Dworkin, Ronald, (1977), Taking rights seriously, Cambridge, Massachusetts, Harvard Univ.Press
Dworkin, Ronald, (1986), Law's empire, Cambridge Mass., Belknap Press
Eberstein, Gösta, Till frågan om remuneratorisk gåva och dess beskattande enligt svensk rätt, Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland, 1937, s. 498-508
Ekelöf, Per Olof, (1950), Om begagnandet av termen rättighet inom juridiken, i Festskrift tillägnad Hans Excellens Riksmarskalken juris doktor Birger Ekeberg, (s. 151-177), Svensk Juristtidning med stöd av PA Norstedt & söner, samt Sveriges litografiska tryckerier AB
Ekelöf, Per Olof, Är termen rättighet ett syntaktiskt hjälpmedel utan mening?, SvJT, 1952, s. 546-559
Ekelöf, Per Olof, & Boman, Robert, (1996), Rättegång. H. 2, 8:e uppl., Stockholm, Norstedt
Eklund, Karin, (2016), Aktiebolagsrätt och aktiemarknadsrätt, 2:a uppl., Uppsala, Iustus
Emblad, Patrik, & Martinson, Claes, Funktionalism och beskattning av obehörig vinst, SN Akademisk årsskrift, 2019, s. 16-44
Endicott, Timothy, (2011), Vagueness and Law, i Vagueness - A Guide. Logic, Epistemology, and the Unity of Science, (s. 171-191), G. Ronzitti (red.), Dordrecht, Springer
Endicott, Timothy (2000), Vagueness in law, Oxford, Oxford University Press
Englund, Göran, (1960), Om inkomstskattefaktorn vid benefika förvärv, Stockholm, Norstedts juridik
Erasmie, Anders , & Beyer, Carl, Möjlighet att utföra styrelseuppdrag genom bolag, SN, 2011, s. 523-528
Eschelsson, Elsa, (1897), Om begreppet gåfva enligt svensk rätt, Uppsala, Almqvist & Wiksell

Evald, Jens, (2001), Retsmisbrug i formueretten, Köpenhamn, Djøf Forlag
Fitzgerald, F. Scott, (2018), Den store Gatsby, Stockholm, Modernista
Fogelklou, Lars, Två avgöranden av Högsta Domstolen i arvsskattemål av frågan om äganderättens övergång vid fastighetsköp, SvSkT, 1969, s. 1-12
Frändberg, Åke, Till frågan om de juridiska begreppens systematik - En studie i juridisk begreppsbildning, Tidsskrift for Rettsvitenskap, 1985, s. 79-116
Gadamer, Hans-Georg, (2013), Truth and method, London; New York, Bloomsbury Academic
Ginsburg, Tom, & Stephanopoulos, Nicholas, The Concepts of Law, University of Chicago Law Review, 2017, s. 147-175
Glavå, Mats, & Petrusson, Ulf, (2002), Illusionen om rätten - juristprofessionen och ansvaret för rättskonstruktionerna, i Erkjennelse og engasjement - Minneseminar for David Roland Doublet, (s. 109-151), B. Askeland & J. Fridthjof Bernt (red.), Bergen, Fagbokforlaget
Grauers, Folke, (2008), Ekonomisk familjerätt - makars och sambors egendom och bostad 7:e uppl., Stockholm, Thomson
Grosskopf, Göran, Om den skatterättsliga innebörden av "inneliggande lager", SN, 1975, s. 427-437
Grosskopf, Göran, (1976), Beskattning av fåmansbolag - en inkomstskatterättslig studie av särbehandlingen av fåmansbolag, Stockholm, Norstedts
Grosskopf, Göran, Om återbetalning av villkorligt aktieägartillskott, SN, 1984, s. 459-463
Grosskopf, Göran, (1991), Finns det en särskild skatterättslig civilrätt?, i Festskrift till Kurt Grönfors, (s. 211-228), J. Ramberg, L. Gorton, & J. Sandström (red.), Stockholm, Norstedt
Grosskopf, Göran, Olovlig vinstutdelning - bolagsrättsliga och skatterättsliga synpunkter, SN, 1993, s. 109-117
Grosskopf, Göran, & Grönfors, Kurt, Civilrätt och skatterätt - hönan och ägget, SN, 1990, s. 353-367
Grossman, Sanford, & Hart, Oliver, The Costs and Benefits of Ownership - A Theory of Vertical and Lateral Integration, Journal of Political Economy, 1986*, vol. 94*, s. 691-719
Gunnarsson, Åsa, (1995), Skatterättvisa, Umeå, Iustus
Gunnarsson, Åsa, & Svensson, Eva-Maria, (2009), Genusrättsvetenskap, Lund, Studentlitteratur
Gäverth, Leif, Regeringsrätten och genomsyn, SvSkT, 1996, s. 731-772

Gäverth, Leif, (1999), Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor - en skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationell skatteplanering med under- respektive överkapitaliserade bolag, Uppsala, Uppsala universitet
Gäverth, Leif, & Möller, Lars, Har Regeringsrätten frångått genomsyn?, SN, 2007, s. 652-662
Göransson, Ulf, Det civilrättsliga äganderättsbegreppet i några skattesammanhang, SN, 1985, s. 18-33
Hagberg, Andreas, & Carlsson, Magnus, Beräkning av utdelning i konkurs - en fråga om ränta, JT, 1999/2000, s. 538-558
Hage, Jaap, & von der Pfordten, Dietmar (red.), (2009), Concepts in Law, Dordrecht, Springer Netherlands
Hagstedt, Jan Anders, (1972), Om beskattning av stiftelser, Stockholm, Norstedt
Hall, Stuart, (1992), The West and the Rest - Discourse and power, i Formations of modernity, (s. 275-320), S. Hall & B. Gieben (red.), Cambridge, Polity Press i samarbete med the Open university
Hansson, Andreas, HFD 2018 ref. 36 - Ändrad praxis om fördelningen mellan säljare och köpare av resultatet i handlesbolag vid överlåtelse av andelar?, SN, 2019, s. 153-164
Hart, H. L. A., (2012), The concept of law, 3:e uppl., Oxford, Oxford University Press
Hedenius, Ingemar, (1963), Om rätt och moral, Stockholm, Tidens förlag
Hellner, Jan, Hager, Richard, & Persson, Annina H., (2010), Speciell avtalsrätt II - kontraktsrätt. H. 2, Allmänna ämnen, 5:e uppl., Stockholm, Norstedts juridik
Hellner, Åke, (1959), Periodiskt understöd och underskott enligt 46 § KL - med särskild hänsyn till avdragsförbudet för levnadskostnad och kapitalavbetalning enligt 20 § KL, Lund, Lunds universitet
Hellner, Åke, Skattskyldighet vid benefik överlåtelse av kapitalinkomst, SvSkT, 1960, s. 473-480
Helmers, Dag, (1956), Kringgående av skattelag - studier i svensk och utländsk beskattningsrätt, Stockholm, Almqvist och Wiksell
Helminen, Marjaana, (1999), The dividend concept in international tax law - dividend payments between corporate entities, Hague, London, Kluwer Law International
Hemström, Carl, (1977), Ideella föreningar, Lund, Studentlitteratur

Hemström, Carl, & Giertz, Magdalena, (2011), Föreningar - om ekonomiska och ideella föreningar samt något om stiftelser, 2:a uppl., Stockholm, Litteraturcompagniet
Hemström, Carl, & Giertz, Magdalena, (2013), Bolagens rättsliga ställning - om enkla bolag, handelsbolag, kommanditbolag och aktiebolag, 10:e uppl., Stockholm, Norstedts juridik
Herre, Johnny, (1996), Ersättningar i köprätten - särskilt om skadeståndsberäkning, Stockholm, Juristförlaget
Herre, Johnny , & Ramberg, Jan, (2019-09-01), Konsumentköplagen – En kommentar, 5:e uppl., www.nj.se/juno, hämtad den 7 januari 2020
Herre, Johnny , & Ramberg, Jan, (2019-09-01), Köplagen – En kommentar, www.nj.se/juno, hämtad den 10 februari 2020
Hessler, Henrik, (1973), Allmän sakrätt - om det förmögenhetsrättsliga tredjemansskyddets principer, Stockholm, Norstedt
Hilling, Axel, (2007), Income taxation of derivatives and other financial instruments - economic substance versus legal form - a study focusing on Swedish non-financial companies, Jönköping, JIBS Disseration series
Hilling, Axel, Begreppet ränteutgift i svensk inkomstskatterätt - en kritisk analys, JT, 2012/13, s. 309-331
Hilling, Axel, & Ostas, Daniel T., (2017), Corporate taxation and social responsibility, Stockholm, Wolters Kluwer
Hirschfeldt, Johan, (1983), Generalrapport om förutsebarheten i beskattningen, i Rättssäkerheten i beskattningen - rapporter vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Helsingfors i oktober 1982), Stockholm, LiberFörlag
Hjerner, Lars, (1983), Sken – bulvanskap – kringgående, genomsyn eller förträngning iFestskrift till Hans Thornstedt, (s. 269-304), P.-E. Wallén (red.), Stockholm, Norstedt
Hult, Philips, Lagens bokstav och lagens andemening, SvJT, 1952, s. 579-608
Hultmark, Christina, (1992), Kontraktsbrott vid köp av aktie - särskilt om fel, Stockholm, Juristförlaget
Hultqvist, Anders, (1995), Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, Norstedts Juridik
Hultqvist, Anders, Leasingdomarna - en analys och kommentar, SN, 1999, s. 395-404
Hultqvist, Anders, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt, SvSkT, 2005, s. 302-321

Hultqvist, Anders, Rättshandlingars verkliga innebörd, SN, 2007, s. 696-703
Hultqvist, Anders, Några kapitalförsäkringsdomar - omkaraktärisering i stället för genomsyn, SN, 2008, s. 617-627
Hultqvist, Anders, Sambandet redovisning och beskattning i ett konstitutionellt perspektiv, SvSkT, 2009, s. 250-266
Hultqvist, Anders, Vad är en kapitalförsäkring?, SvSkT, 2009, s. 45-58
Hultqvist, Anders, Verklig innebörd i nytt rättsfall, SvSkT, 2009, s. 106-111
Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen och lagtolkning - några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet, SN, 2013, s. 10-21
Hultqvist, Anders, (2014), Fader Gunnar-doktrinen - till frågan om rätt skattesubjekt, i Blandade fång - En vänbok till Magnus Carlsson, (s. 201-225), O. Stenman, G. Urwitz, G. Nord, P. Melz, & S. Carlsson (red.), Visby, Eddy.se
Hultqvist, Anders, Till frågan om rätt skattesubjekt, SvSkT, 2015, s. 3-20
Håstad, Torgny, (2000), Sakrätt avseende lös egendom, 6:e uppl. med suppl. mars 2000, Stockholm, Norstedts juridik
Håstad, Torgny, (2001), Nordiska önskemål vid integration av säkerhetsrätten, i Civilrättens integration ur nordisk synvinkel, (s. 49-73), S. Tuominen (red.), Helsinfgors, Institutet för internationell ekonomisk rätt
Håstad, Torgny, (2007), Rättstillämpning i strid mot lag, i Vänbok till Axel Adlercreutz, (s. 167-180), B. Flodgren, L. Gorton, B. Nyström, & P. Samuelsson (red.), Lund, Juristförlaget i Lund
Håstad, Torgny, (2009), Köprätt - och annan kontraktsrätt, 6:e uppl., Uppsala, Iustus
Håstad, Torgny, (2010), Vem är den verklige ägaren till en bil köpt med äganderättsförbehåll? - Om konsten att bedriva lönsam försäkringsrörelse genom att vid försäkringsfall bara betala tillbaka premien, i Festskrift till Torkel Gregow, (s. 125-133), J. Gernandt, J. Kleineman, & S. Lindskog (red.), Stockholm, Norstedts juridik
Hägge, Ulrik, Återvinningssvarandens vederlagsrätt, Insolvensrättslig tidskrift, 2016, s. 16-19
Höglund, Mats, (2014), Handelsbolag - bolagsbildning, vinstfördelning, kapitalvinstbeskattning, justerad anskaffningsutgift, byte av företagsform, reserveringsmöjligheter, 4:e uppl., Göteborg, Tholin & Larsson
Jacobsson, Linus, (2018), Permanent establishment through related persons - a study on the treatment of related persons under

Article 5 of the OECD Model Tax Convention, Uppsala, Uppsala universitet
Jareborg, Nils, (1992), Straffrättsideologiska fragment, Uppsala, Iustus
Jensen, Michael C., & Meckling, William H., Theory of the firm - Managerial behavior, agency costs and ownership structure, Journal of Financial Economics, 1976, s. 305-360
Johansson, Svante, (2018), Svensk associationsrätt i huvuddrag, 12:e uppl., Stockholm, Norstedts juridik
Karlgren, Hjalmar, (1929), Studier över privaträttens juridiska personer och samfälligheter utan rättspersonlighet, Stockholms universitet, Göteborg, Elanders boktryckeri
Karlgren, Hjalmar, Säkerhetsöverlåtelse och pantsättning av lös egendom, SvJT, 1936, s. 161-185
Karlgren, Hjalmar, Några stiftelserättsliga anteckningar i anslutning till en doktorsavhandling, SvJT, 1953, s. 339-369
Kedner, Gösta, & Roos, Carl Martin, (1991), Aktiebolagslagen jämte Bokföringslagens bestämmelser om årsbokslut med kommentar. D. 2, Kap 11-19, Stockholm, Norstedts juridik
Kellgren, Jan, (1997), Mål och metoder vid tolkning av skattelag - med särskild inriktning på användning av förarbeten, Uppsala, Iustus
Kellgren, Jan, (2019), Proaktiva perspektiv i reaktiv skatterättstillämpning, i Vänbok till Bertil Wiman, (s. 149-161), J. Bjuvberg & J. Monsenego (red.), Stockholm, Norstedts Juridik
Kleineman, Jan (red.) (2019), Pragmatism v. principfasthet i nordisk förmögenhetsrätt, Stockholm, Stockholm Centre for Commercal Law, Juridiska fakulteten, Stockholms universitet
Kleist, David, En skatterättslig analys av trustinstitutet, SN Akademisk årsskrift, 2014, s. 3-37
Kleist, David, Inkomstallokering mellan ägare och bolag, SN Akademisk årsskrift, 2016, s. 3-52
Kleist, David, Beskattning av trustinkomster - några internationella utblickar, SN, 2018, s. 36-68
Knutsson, Margit, Beskattning av styrelsearvoden, SvSkT, 2019, s. 612-616
Knutsson, Margit, Norberg, Claes, & Thorell, Per, (2012), Redovisningsfrågor i skattepraxis, 3:e uppl., Uppsala, Iustus
Kraakman, Reinier H., Armour, John, Davies, Paul, Enriques, Luca, Hansmann, Henry, Hertig, Gerard, Hopt, Klaus, Kanda, Hideki, Pargendler, Mariana, Ringe, Wolf-Georg, & Rock, Edward, (2017), The anatomy of corporate law - a comparative and

functional approach, Third edition., Oxford, Oxford University Press
Kratochwil, Friedrich, (2008), Constructivism - what it is (not) and how it matters, i Approaches and Methodologies in the Social Sciences - A Pluralist Perspective, (s. 80-98), D. Della Porta & M. Keating (red.), Leiden, Cambridge University Press
Krzymowska, Adriana, (2018), Skattepliktiga överlåtelser i inkomstslaget kapital, Stockholm, Jure
Kuylenstierna, Carl, Skatterätt och privaträtt - Några reflexioner i anslutning till Seve Ljungmans avhandling ”Om skattefordran och skatterestitution”, FT, 1950, s. 19-28
Laclau, Ernesto, The Death and Resurrection of the Theory of Ideology, Modern Language Notes, 1997, s. 297-321
Laclau, Ernesto, & Mouffe, Chantal, (2008), Hegemonin och den socialistiska strategin, Göteborg/Stockholm, Glänta/Vertigo
Larsson, Reidar, (2014), Politiska ideologier i vår tid, 8:e uppl., Lund, Studentlitteratur
Larsson, Ylva, & Morgell, Nils-Bertil, (2016), Skatteverket som borgenär, Stockholm, Wolters Kluwer
Lasiński-Sulecki, Krzysztof, Unjust Enrichment in European Union Tax Law – In Search of Balance between the View of the Court of Justice, the General Principles of EU Law and the Constitutional Principles of EU Member States, Intertax, 2014, s. 2-17
Lebeck, Carl, (2018), Legalitetsprincipen i förvaltningsrätten, Stockholm, Norstedts juridik
Lehrberg, Bert, (1990), I aktiebolagens skymningsland - en studie rörande upplösta aktiebolags rättskapacitet, med beaktande även av rättsläget vid handlande för ett nybildat, ännu ej registrerat aktiebolag, Uppsala, Iustus
Lehrberg, Bert, Begreppet förtäckt värdeöverföring - Särskilt om rekvisitet ”rent affärsmässig karaktär för bolaget”, SvJT, 2012, s. 537-575
Lehrberg, Bert, Rättsverkan av olovlig förtäckt värdeöverföring, SvJT, 2013, s. 449-492
Lehrberg, Bert, (2015), Praktisk juridisk metod, 8:e uppl., Uppsala, Iusté
Lennander, Gertrud, (2013), Återvinning i konkurs, 4:e uppl., Stockholm, Norstedts juridik
Lennander, Gertrud, (2016), Gåvobegreppet m.m. - Något om innebörden och tillämpningen av en svårfångad rättsfigur, i Bertil Bengtsson 90 år, (s. 269-286), S. Blomstrand, M. Carlsson, D. Mattsson, A. Skarhed, & S. Unger (red.), Stockholm, Jure

Lennander, Gertrud, (2018), Rättsmissbruk genom att dra fördel av eget illojalt agerande, i Festskrift till Stefan Lindskog, (s. 421-440), J. Herre, S. O. Johansson, & L. Edlund (red.), Stockholm, Jure
Lewander, Anna, (2017), Den skatterättsliga gränsdragningen mellan ränta och utdelning - klassificering på gränsen mellan skatterätten och redovisningrätten, Uppsala, Iustus
Liedman, Sven-Eric, (2005), Från Platon till kriget mot terrorismen - de politiska idéernas historia, 14:e uppl., Stockholm, Bonnier
Lindblom, Per Henrik, (1988), Lagtolkning eller rättstillämpning? Kommentar till ett rättsfall (NJA 1980 s. 743), i Festskrift till Lars Welamson, (s. 437-467), O. Höglund (red.), Stockholm, Norstedts
Lindencrona, Gustaf, (2010), Inkomstbeskattning av fysisk person under konkurs, i Festskrift till Gertrud Lennander, (s. 177-189), J. Gernandt, J. Kleineman, & S. Lindskog (red.), Stockholm, Jure
Lindkvist, Gustav, Missbruk av rättskraft i parallella förfaranden, SN, 2012, s. 218-229
Lindskog, Stefan, Om kapitaltillskott, JT, 1992/93, s. 827-852
Lindskog, Stefan, (1995), Aktiebolagslagen. 12:e och 13:e kapitlet, Kapitalskydd och likvidation, 2. uppl., Stockholm, Juristförlaget
Lindskog, Stefan, (1996), Prisavdrag vid byte, i Festskrift till Jan Ramberg, (s. 379-385), U. Bernitz (red.), Juristförlaget
Lindskog, Stefan, (2010), Lagen om handelsbolag och enkla bolag - en kommentar, 2:a uppl., Stockholm, Norstedts juridik
Lindskog, Stefan, (2014), Betalning - om kongruent infriande av penningskulder och andra betalningsrättsliga frågor, Stockholm, Norstedts juridik
Ljungberg, Olof, Några civilrättsliga och skatterättsliga synpunkter på frågan om betydelsen vid köp av fast egendom av köpekontrakt och köpebrev, då dessa handlingar avse ett och samma fastighetsköp, SvSkT, 1964, s. 162-171
Ljungman, Seve, (1947), Om skattefordran och skatterestitution, Uppsala, Almquist & Wiksell
Lodin, Sven-Olof, (1973), Koncernbeskattning i USA: studier i koncernens skatterättsliga behandling, Stockholm, Norstedt
Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, & Simon-Almendal, Teresa, (2017), Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt, 16:e uppl., Lund, Studentlitteratur
Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa, & Persson Österman, Roger,

(2019), Inkomstskatt - en lärobok i skatterätt 17:e uppl., Lund, Studentlitteratur
Lundberg, Konrad, (2019), Avtalets innebörd - inkorporering - tolkning - utfyllning, Stockholm
Lundstedt, Vilhelm, (1930), Obligationsbegreppet. Senare delen: Den i förra delen hävdade åskådningen ytterligare konfronterad med jurisprudensens läror, Första häftet, Uppsala, Uppsala universitet
Lundström, Karin, (1999), Jämlikhet mellan kvinnor och män i EG-rätten - en feministisk analys, Uppsala, Iustus
Löfgren, Jerker, Några funderingar kring spörsmålet om en idrottsutövare kan sätta sin verksamhet på bolag, SvSkT, 1999, s. 723-737
Löfgren, Jerker, Brynäsdomen ett observandum för bemanningsbranschen, SvSkT, 2001, s. 603-611
Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Österman, Roger Persson, & Svensson, Bo, (2016), Personligt ansvar - vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd, 6:e uppl., Stockholm, Wolters Kluwer
Marthinussen, Hans Fredrik, (2016), Tredjemansproblemene - Om formuerettslige argumentasjonsmønstre, Oslo, Cappelen Damm Akademisk
Martinson, Claes, Funktionalismen och bättre rätt till fast egendom, SvJT, 2008, s. 669-687
Martinson, Claes, (2008), How Swedish Lawyers Think about 'Ownership' and Transfer of Ownership - Are We Just Peculiar or Actually Ahead?, i Rules for the Transer of Movables. A candidate for European harmonisation or National Reforms?, (s. 69-96), W. Faber & B. Lurger (red.), München, Sellier
Martinson, Claes, (2019), Något om behoven av att underhålla och utveckla den nordiska (funktionalistiska) rättstraditionen, i Festskrift till Göran Millqvist, (s. 461-480), L. Gorton, L. Heuman, A. H. Persson, & G. Sjöberg (red.), Stockholm, Stockholm Centre for Commercial Law, Jure
Martinson, Claes, Är den nordiska rättskulturella tanketraditionen ofullgången? – En illustration utifrån exemplet civilrättsliga sanktioner mot nyttjande av annans egendom, TfR, 2019, s. 209-268
Mattsson, Nils, (1974), Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter - en inkomstskatterättslig studie av handelsbolag och enkla bolag, Stockholm, Norstedts

Mattsson, Nils, (1994), Beskattning av handelsbolag, 9:e uppl., Stockholm, Fritze
McCubbins, Mathew D., & Turner, Mark, Concepts of law, Southern California Law Review, 2013, s. 517-570
Mellqvist, Mikael, (2017), Obeståndsrätten - en introduktion, 8:e uppl., Stockholm, Wolters Kluwer
Mellqvist, Mikael, & Welamson, Lars, (2017), Konkurs - och annan insolvensrätt, 12:e uppl., Stockholm, Wolters Kluwer
Melz, Peter, (1990), Mervärdeskatten - rättsliga problem och grunder, Stockholm, Juristförlaget
Melz, Peter, Lagtolkningsmetoder - synpunkter i anledning av ett rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter, SN, 1992, s. 613-620
Melz, Peter, Något om subjektiv skattskyldighet för förvärvsinkomster, SN, 1992, s. 463-477
Melz, Peter, Ränta på ränta - ett naturligt inslag i nutida ränteberäkning, JT, 1992/93, s. 23-30
Melz, Peter, Nettometoden tillämpas vid utdelning av sakvärden, SN, 1996, s. 11-19
Melz, Peter, (2004), Val mellan olika normtyper i rättstillämpningen: RÅ 2004 ref. I som illustration, i Vänbok till Per Anclow, (s. 223-243), L. Gäverth & P. A. Lindgren (red.), Uppsala, Iustus
Melz, Peter, När föreligger utdelning skatterättsligt? Synpunkter mot bakgrund av RÅ 2007 not. 161, SN, 2008, s. 225-236
Melz, Peter, Beskattning av styrelseledamöters arvoden, JT, 2017/18, s. 691-700
Melz, Peter, A1 Gemensamma bestämmelser för inkomstbeskattning, SN, 2018, s. 261-264
Millqvist, Göran, (1986), Finansiell leasing - om det finansiella leasingavtalets civilrättsliga innebörd och reglering, Lund, Juridiska föreningen i Lund
Millqvist, Göran, Kreditköp eller hyra - En fråga om verklighetens inflytande på rättsliga klassificeringar, SvJT, 1995, s. 545-562
Moberg, Krister, (1998), Moderbolags ansvar för dotterbolags skulder - ansvarsgenombrott, Stockholm, Nerenius & Santérus
Moore, Michael S., The semantics of judging, Southern California Law Review, 1981, s. 151-294
Munukka, Jori, (2008), Rättsmissbruk - en rättsfigur under framväxt, i Stockholm Centre for Commercial Law Årsbok 1, nr. 8, (s. 135-164), M. Schultz (red.), Uppsala, Iustus

Murphy, Walter, (1964), Elements of Judicial Strategy, Chicago, Chicago University Press
Mutén, Leif, (1960), Skatterättsliga förutsättningar för civilrättsliga avtal - en probleminventering, i Rättsvetenskapliga studier ägnade minnet av Phillips Hult, (s. 369-412), G. Elvin (red.), Uppsala, Almqvist och Wiksell
Mutén, Leif, Om sken och verklighet i aktieaffärer, SvSkT, 1965, s. 331-343
Mutén, Leif, Hur långt sträcker sig legalitetsprincipen? En bokanmälan av Leif Mutén, SvSkT, 1995, s. 275-281
Möller, Lars, Vilken betydelse har partsavsikten vid den skattemässiga bedömningen?, SvSkT, 1999, s. 118-123
Möller, Lars, Regeringsrätten och genomsynsmål, SN, 2003, s. 574-575
Möller, Lars, Genomsyn av rättshandlingar, SN, 2011, s. 529-535
Möller, Mikael, (1996), Civilrätten vid finansiell leasing - en översikt över svensk, utländsk och internationell rätt, Uppsala, Iustus
Nerep, Erik, Sale and lease back av fast egendom (fastighetsleasing) – obligationsrättslig, sakrättslig och skatterättslig giltighet, SvSkT, 1989, s. 299-373
Nerep, Erik, (1994), Aktiebolagsrättsliga studier - särskilt om kapitalskyddet, Stockholm, Juristförlaget
Nerep, Erik, (2018), Värdeöverföring - till vem? - Något om skillnaden mellan värdeöverföringar och dåliga affärer i aktiebolagslagen 17 kap 1 §, första stycket, p. 4, i Festskrift till Stefan Lindskog, (s. 543-551), J. Herre, S. O. Johansson, L. Edlund, G. Lennander, & J. Kleineman (red.), Stockholm, Jure Förlag AB
Nerep, Erik, & Samuelson, Per, (2019-07-01), Lexino Rättsfallskommentar till Aktiebolagslagen (2005:551), www.nj.se/juno, hämtad den 7 februari 2020
Nial, Håkan, Dödsrättshandlingar och livsrättshandlingar, SvJT, 1937, s. 277-304
Nial, Håkan, & Hemström, Carl, (2008), Om handelsbolag och enkla bolag, 4:e uppl., Stockholm, Norstedts Juridik
Nilsson, Peter, Rommerud, Maria, Rydin, Urban, Silfverberg, Christer, & Stenman, Olle, (2016), Generationsskiften och blandade fång - en praktisk handledning, 4:e uppl., Stockholm, Wolters Kluwer
Norberg, Claes, (1991), Reglering och beskattning av banker - en skatterättslig studie över bankregleringens påverkan på resultatberäkningen i banker, Uppsala, Iustus
Nyquist, Kerstin, Beskattning av styrelsearvoden, SN, 1995, s. 189-192

Näsbrandt, Hans, Har Kattrumpan påverkats av Högsta domstolens avgörande om stämpelskatt, SvSkT, 2014, s. 169-172
Olivecrona, Karl, (1928), Studier över begreppet juridisk person i romersk och modern rätt, Uppsala, Uppsala universitet
Olivecrona, Karl, (1940), Om lagen och staten, Köpenhamn, Gleerup
Olsson, Stefan, EG-domstolens användning av civilrätten i skatterättsliga avgöranden, SN, 2005, s. 166-175
Olsson, Stefan, (2006), Författningsprövning i skatterätten - en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten, Uppsala, Iustus
Olsson, Stefan, Rättsvetenskaplig termbildning - några exempel SN, 2018, s. 15-33
Palmér, Eugéne, & Savin, Peter, (2019-10-31), Konkurslagen - En kommentar, www.nj.se/juno, hämtad den 7 januari 2020
Peczenik, Aleksander, (1987), Rättsnormer, Stockholm, Norstedt
Peczenik, Aleksander, (1995), Vad är rätt? - om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation, Stockholm, Fritze
Pedersen, Jan, (1989), Skatteudnyttelse, Köpenhamn, Gad
Peel, Edwin, (2015), The law of contract, 14:e uppl., London, Sweet & Maxwell/Thomson Reuters
Pelin, Lars, & Elwing, Carl M., (2003), Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord, Lund, Palmkron
Persson, Annina H., (2002), Om gåva och donation, Stockholm, Jure
Persson Österman, Roger, (1997), Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, Stockholm, Juristförlaget
Persson Österman, Roger, (2003), Öppen och förtäckt utdelning i två perspektiv, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, (s. 361-378), R. Arvidsson, P. Melz, & C. Silfverberg (red.), Stockholm, Norstedts juridik
Persson Österman, Roger, (2020-01-26), Till försvar för en oförutsebar lag - En studie av tillämpningen av skatteflyktslagen, http://www.sjfstockholm.se/openaccesslitteratur, hämtad den 29 januari 2020
Piantavigna, Paolo, Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era - How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies, World Tax Journal, 2017, s. 47-98
Posselius, Elisabet, (2007), Var gömmer sig den förtäckta utdelningen i nya aktiebolagslagen?, i Vänbok till Axel Adlercreutz, (s. 397-

418), B. Flodgren, B. Nyström, L. Gorton, & P. Samuelsson (red.), Lund, Juristförlaget
Prytz, Jesper, & Tamm, Mart, (1995), Tillskott utan aktieteckning, Stockholm, Juristförlaget
Påhlsson, Robert, (1995), Riksskatteverkets rekommendationer - Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, Uppsala, Iustus
Påhlsson, Robert, Intuition och rättfärdigande i skatterätten, SN, 1998, s. 541-549
Påhlsson, Robert, (2007), Likhet inför skattelag, Uppsala, Iustus
Påhlsson, Robert, (2008), Sponsring - avdragsrätt vid inkomstbeskattningen, 2:a uppl., Uppsala, Iustus
Påhlsson, Robert, Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, SN, 2014, s. 554-570
Påhlsson, Robert, Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut, SN, 2016, s. 105-128
Påhlsson, Robert, (2018), Konstitutionell skatterätt, Uppsala, Iustus
Rakneberg Haug, Karoline, The historical development of the Scandinavian functional approach to transfer of ownership - a tale of change and continuity, EPLJ, 2017, s. 236-271
Ramberg, Christina, (2017), Prejudikat som rättskälla i förmögenhetsrätten, Stockholm, Wolters Kluwer
Ramberg, Christina, Besher, Alexander, Carlson, Laura, Croon, Adam, Granmar, Claes, Kleist, David, Leviner, Pernilla, & Norée, Annika, (2018), Rättskällor - en introduktion i kritiskt tänkande, Stockholm, Norstedts juridik
Ramberg, Jan, (1991), Allmän avtalsrätt, 3:e uppl., Stockholm, Juristförlaget
Ramberg, Jan, & Ramberg, Christina, (1996), Allmän avtalsrätt, 4:e uppl., Stockholm, Juristförlaget
Ramberg, Jan, & Ramberg, Christina, (1999), Allmän avtalsrätt, 5:e uppl., Stockholm, Norstedts juridik
Ramberg, Jan, & Ramberg, Christina, (2003), Allmän avtalsrätt, 6:e uppl., Stockholm, Norstedts juridik
Ramberg, Jan, & Ramberg, Christina, (2007), Allmän avtalsrätt, 7:e uppl., Stockholm, Norstedts juridik
Ramberg, Jan, & Ramberg, Christina, (2010), Allmän avtalsrätt, 8:e uppl., Stockholm, Norstedts juridik
Ramberg, Jan, & Ramberg, Christina, (2014), Allmän avtalsrätt, 9:e uppl., Stockholm, Norstedts juridik

Ramberg, Jan, & Ramberg, Christina, (2016), Allmän avtalsrätt, 10:e uppl., Stockholm, Wolters Kluwer
Reese-Schäfer, Walter, (1998), Jürgen Habermas - en introduktion, Göteborg, Daidalos
Renman, Hans, (2013), Återvinning enligt 4 kap. konkurslagen - en process- och insolvensrättslig manual, 2:a uppl., Stockholm, Norstedts Juridik
Rodhe, Knut, Något om aktieägartillskott - Vilka konsekvenser har ett aktieägartillskott och hur skall det redovisas?, Balans, 1982*, vol. 2*, s. 19-21
Rodhe, Knut, & Grosskopf, Göran, Ytterligare något om aktieägartillskott, Balans, 1984*, vol. 12*, s. 6-9
Rodhe, Knut, & Skog, Rolf, (2018), Rodhes aktiebolagsrätt, Norstedts Juridik
Rorty, Richard, (1980), Philosophy and the mirror of nature, Oxford, Blackwell
Rorty, Richard, (1982), Consequences of pragmatism - essays: 1972-1980, Brighton, Harvester P.
Rorty, Richard, (1989), Contingency, irony, and solidarity, New York, Cambridge University Press
Rorty, Richard, (2003), Hopp istället för kunskap, Göteborg, Daidalos
Rosander, Ulrika, (2007), Generalklausul mot skatteflykt, Jönköping, JIBS Dissertation Series
Ross, Alf, (1934), Virkelighed og gyldighed i retslæren - en kritik af den teoretiske retsvidenskabs grundbegreber, Köpenhamn, Levin & Munksgaard
Ross, Alf, (1951), Tü-Tü, i Festskrift til Henry Ussing), O. A. Borum & K. Illum (red.), Köpenhamn, Juristforbundet
Ross, Alf, Tu-Tu, Harvard Law Review, 1957, s. 812-825
Rydin, Urban, Idrottsmäns möjlighet att periodisera sina inkomster, SN, 1999, s. 23-33
Rydin, Urban, Är Sverige inte längre en rättsstat på skatteområdet? - en analys av tre nyligen avgjorda domar i HFD, SN, 2012, s. 160-172
Rydin, Urban, HFD:s dom om beskattning av styrelseuppdrag, några kommentarer, SN, 2018, s. 46-52
Rydin, Urban, Båvall, Bertil, & Bartels, Katarina, (2016), Beskattning av ägare till fåmansföretag, 4:e uppl., Stockholm, Wolters Kluwer
Sacklén, Mats, Om felansvaret vid aktieköp, SvJT, 1993, s. 812-854
Sagen, Jan, Om genomsyn av enmansägda managementbolag, SN, 1993, s. 734-740

Samuelson, Lars, HFD tolkar verkliga innebörden vid stiftelsebildning - ökat utrymme för omklassificering genom helhetssyn?, SN, 2013, s. 853-860
Samuelsson, Joel, (2008), Tolkning och utfyllning - undersökningar kring ett förmögenhetsrättsteoretiskt tema, Uppsala, Iustus
Samuelsson, Joel, (2011), Tolkningslärans gåta - en studie i avtalsrätt, Uppsala, Iustus
Samuelsson, Joel, (2018), Hermeneutik, i Juridisk metodlära, 2:a uppl., (s. 377-399), M. Nääv & M. Zamboni (red.), Lund, Studentlitteratur
Samuelsson, Per, Om rättsekonomins uppkomst och inverkan på den aktiebolagsrättsliga forskningen, SvJT, 1997, s. 528-552
Sandgren, Claes, (2000), On Empirical Legal Science, i Legal Theory, (s. 445-482), P. Wahlgren (red.), Stockholm, Stockholm Institute for Scandinavian Law 1957-2009
Sandgren, Claes, Är rättsdogmatiken dogmatisk?, Tidsskrift for Rettsvitenskap, 2005, s. 648-656
Sandstedt, Johan, (2013), Sakrätten, Norden och europeiseringen: nordisk funktionalism möter kontinental substantialism, Stockholm, Jure
Sandstedt, Johan, (2017), Comparative Property Law and the Profound Differences between Nordic Functionalism and Continental Substantialism - The (Ir)Relevance of Ownership, i Swedish Perspectives on Private Law Europeanisation), A. H. Persson & E. Kristoffersson (red.), Oxford & Portland, Oregon, Hart publishing
Sandström, K.G.A, Om skattelagars tolkning och tillämpning, SvSkT, 1952, s. 241-276
Sandström, K.G.A, Äganderättens övergång vid köp av fast egendom, SN, 1967, s. 355-383
Sandström, K.G.A, Om aktiebolags beskattning för inkomst av fritt yrke samt därmed sammanhängande frågor, SN, 1969, s. 575-595
Sandström, Torsten, (2009), Publicitet om bolagsbeslut - Verkan av registrering och kungörande av uppgifter om aktiebolag, Stockholm, Norstedts juridik
Sandström, Torsten, (2013), Handelsbolag och enkla bolag - en lärobok, 7:e uppl., Stockholm, Norstedts juridik
Sandström, Torsten, (2017), Svensk aktiebolagsrätt, 6:e uppl., Stockholm, Wolters Kluwer
Sandström, Torsten, (2018), Handelsbolag och enkla bolag - en lärobok, 8:e uppl., Stockholm Norstedts juridik

Searle, John R., (1999), Konstruktionen av den sociala verkligheten, Göteborg, Daidalos
Sevelin, Ellika, (2017), Facts in the law - the law/fact distinction in the legal positivistic concept of law, Lund, Lunds universitet
Silfverberg, Christer, (1992), Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv, Stockholm, Juristförlaget
Silfverberg, Christer, Litteratur - Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor SN, 1999, s. 270-276
Silfverberg, Christer, Blandade överlåtelser av näringsfastigheter till aktiebolag, SN, 2005, s. 495-509
Silfverberg, Christer, & Stenman, Olle, (2014), Generationsskiften och blandade fång, i Blandade fång - en vänbok till Magnus Carlsson, (s. 359-370), O. Stenman, G. Urwitz, G. Nord, P. Melz, & S. Carlsson (red.), Visby, Eddy.se
Simmonds, Nigel E., (1989), Juridiska principfrågor - Rättvisa, gällande rätt och rättigheter, Stockholm, Norstedts juridik
Simon-Almendal, Teresa, (2005), Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Stockholm, Norstedts juridik
Simon-Almendal, Teresa, Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom. Eller vad är karta, vad är verklighet?, JT, 2012/13, s. 598-619
Skar, Henrik, (2019), Det skatterettslige skillet mellom eiendomsrett og begrenset rett til ting, i Rett i vest – Festskrift for 50-årjubileet for juristutdanningen ved Universitetet i Bergen, (s. 477-496), B.-E. Reinertsen Konow, E. Johannes Husabø, & Ø. Iversen (red.), Bergen, Fagbokforlaget
Stahl, Titus, (2013-11-21), What is Immanent Critique?, *SSRN Working Papers,* https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2357957, hämtad den 7 januari 2020
Stangendahl, Peter, (1998), Räntelagen - Lagkommentar - Dröjsmålsränta, avkastningsränta, påminnelseavgift, inkasso, faktureringsavgift 2:a uppl., Göteborg, Tholin & Larsson
Steger, Manfred B., & Roy, Ravi K., (2010), Neoliberalism - A Very Short Introduction, New York, Oxford University Press
Sterzel, Fredrik, (2017), Legalitetsprincipen, i Offentligrättsliga principer, 3:e uppl., (s. 75-96), L. Marcusson (red.), Uppsala, Iustus förlag
Strömberg, Håkan, (1999), Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform, Lund, Juristförlaget
Strömberg, Tore, (1989), Rättsfilosofins historia i huvuddrag, Lund, Studentlitteratur

Strömholm, Stig, (1996), Rätt, rättskällor och rättstillämpning - en lärobok i allmän rättslära, 5:e uppl., Stockholm, Norstedts juridik
Sund, Lars-Göran, (2001), Generationsskifte av små och medelstora familjeägda aktiebolag - en studie i ekonomisk familjerätt, associations- och skatterätt samt rättsekonomi, Uppsala, Iustus
Sundgren, Peter, Idrottsutövare som sätter sin verksamhet på utländska bolag, SvSkT, 2000, s. 283-302
Svensson, Bo, Skattskyldighet under konkurs I, SvSkT, 1984, s. 420-440
Svensson, Bo, Skattskyldighet under konkurs II, SvSkT, 1984, s. 673-684
Svensson, Bo, Resultatfördelning i handelsbolag - särskilt om obehörig resultatfördelning, SvSkT, 2007, s. 695-713
Svensson, Bo, Skatterättslig etik, SN, 2011, s. 482-496 (ursprungligen publicerad i SN, 2000, s. 112-123)
Svensson, Bo, Beskattning av handelsbolag, SN, 2019, s. 328-332
Svensson, Eva-Maria, (2011), Forskaren Elsa Eschelsson - En modern civilist i tiden, Stockholm, Kvinnliga Akademikers Förening
Svensson, Ola, (1996), Viljeförklaringen och dess innehåll, Stockholm, Nerenius & Santérus förlag
Svensson, Ola, Att jämka en lagregel - Några tankar kring ett rättsfall om skuldebrev, SvJT, 2016, s. 68-84
Söderlund, Jenny, (2009), Konkursrätten - om konkursboet ses som en association i tvångslikvidation med borgenärerna som medlemmar, Uppsala, Iustus
Themptander, Hans, Konkursbo icke skattskyldigt, SvSkT, 1955, s. 248-252
Thorell, Per, (1984), Skattelag och affärssed - en skatterättslig studie över sambandet mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen, Stockholm, Norstedt
Thorell, Per, (1988), Skattefrågor vid villkorade tillskott, i Studier i skatterätt - tillägnade Nils Mattsson på femtioårsdagen), P. Thorell & N. Mattsson (red.), Uppsala, Iustus
Thorell, Per, Beskattning av styrelsearvoden, SN, 2010, s. 513-523
Tiberg, Hugo, (1996), Fordringsrätt, 7:e uppl., Stockholm, Juristförlaget
Tivéus, Ulf, När kan utdelning på aktier beskattas som lön?, SN, 2020, s. 114-121
Tjernberg, Mats, (1999), Fåmansaktiebolag - en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl., Uppsala, Iustus
Tjernberg, Mats, Tolkning och tillämpning av skattelag, SN, 2005, s. 325-326

Tjernberg, Mats, A14 Tolkning och tillämpning av skattelag, SN, 2012, s. 370-373
Tjernberg, Mats, Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område - lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar, SN, 2016, s. 167-184
Tjernberg, Mats, (2018), Skatterättslig tolkning, Uppsala, Iustus
Tjernberg, Mats, (2019), Fåmansföretag & beskattning, Uppsala, Iustus
Torp, Carl, Hvilke Grundsætninger bør være afgørende for Spørgsmaalet om Eiendomsovergangen ved Køb og Salg af individuelt bestemte Løsøregenstande, Forhandlingsemne paa det tiende nordiske Juristmøde (NJM), 1902, s. 3-38
Tuori, Kaarlo, (2011), Ratio and Voluntas: the tension between reason and will in law, Farnham, Ashgate
Undén, Östen, (1928), Några synpunkter på begreppsbildning inom juridiken, i Festskrift tillägnad Axel Hägerström, (s. 167-177), Filosofiska och juridiska föreningarna i Uppsala, Uppsala, Almqvist och Wiksells
Vinther, Nikolaj, (2004), Civilrettens styring af skatteretten, Köpenhamn, Forlaget Magnus
von Bahr, Stig, En avhandling om verklig innebörd, SN, 2012, s. 735-738
von Bahr, Stig, Ingripanden mot skatteflykt, med och utan lagstöd, SvSkT, 2018, s. 153-166
von Bahr, Stig, HFD:s dom om beskattning av styrelsearvoden, SN, 2020, s. 122-132
Votinius, Sacharias, (2004), Varandra som vänner och fiender - En idékritisk undersökning om kontraktet och dess grund, Stockholm, Brutus Östlings Bokförlag Symposion
Waldron, Jeremy, Vagueness in Law and Language - Some Philosophical Issues, California Law Review, 1994, s. 509-540
Walin, Gösta, (1975), Separationsrätt, Stockholm, Norstedt
Walin, Gösta, (1987), Materiell konkursrätt - konkursfordringarna, solidariskt ansvar, kvittning, konkursegendomen, återvinning m m, 2:a uppl., Stockholm, Norstedts juridik
Walin, Gösta, (1995), Om företagshypotek, Stockholm, Fritze
Walin, Gösta , & Herre, Johnny, (2017-12-01), Lagen om skuldebrev - en kommentar, www.nj.se/juno, hämtad den 10 februari 2020
Warberg, Anna, (2017), Gränsöverskridande insolvens – En studie av den internationella domsrätten för insolvensförfaranden inom EU, Göteborg, Göteborgs universitet
Welamson, Lars, (1961), Konkursrätt, Stockholm, Norstedt

Welin, Stellan, (2003), Från nytta till rättigheter - en politisk-filosofisk odyssé, Göteborg, Daidalos
Welinder, Carsten, Något om beskattning av benefika förvärv - kommentar till en gradualavhandling, SvSkT, 1960, s. 449-472
Welinder, Carsten, Lagstiftningens anda och mening - något om tillämpningen av en generalklausul, SvSkT, 1976, s. 37-46
Wenneberg, Søren Barlebo, (2010), Socialkonstruktivism - positioner, problem och perspektiv, 2:a uppl., Malmö, Liber ekonomi
Wennergren, Bertil, Form och verklig innebörd vid tolkning av skattelag, SN, 1965, s. 313-324
Wilhelmsson, Thomas, En social avtalsrätt? - Några kommentarer, JT, 1993/94, s. 499-508
Winther Jørgensen, Marianne, & Phillips, Louise, (2000), Diskursanalys som teori och metod, Lund, Studentlitteratur
Wittgenstein, Ludwig, (1980), Culture and value, Oxford, Basil Blackwell
Wittgenstein, Ludwig, (2012), Filosofiska undersökningar, Stockholm, Thales
Zetterström, Stefan, (2017), Juridiken och dess arbetssätt - en introduktion, 3:e uppl., Uppsala, Iustus förlag
Zimmer, Frederik, (1978), Arv og skatt - særlig om inntektsbeskatning omkring dødsfall, Oslo, Tanum-Norli
Öberg, Jesper, (2001), Mervärdesbeskattning vid obestånd, 2:a uppl., Stockholm, Norstedts juridik

Skatteverket

Konkursboets juridiska status, Skatteverkets vägledning, http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.3/329597.html, hämtad den 30 november 2017

Konkursgäldenärens skattskyldighet, Skatteverkets vägledning, https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.7/329605.html, hämtad den 9 januari 2018

Sakregister

A

Aktiebolag 262–280
Aktieägartillskott 307–316
Analogi 21–22, 214, 293, 305–306
Analogiförbud 8, 45, 233, 300, 352, 413, 516
Antiessentialism 431–434
Arbetsgivare 93, 218, 332, 385, 463
Arbetstagare 93–94, 332, 334
Avverkningsmålet 354–357, 393–397, 478–483

B

Bacchi, Carol 6, 60–62
Blandade fång 220–224, 227–231, 238–240

C

Civilrättsliga begrepp 197–6
Civilrättsliga rättskällor 14–17, 198–202

D

Delningsprincipen 223, 239
Den ekonomiska innebörden 145–149, 152–155, 159–162, 165
Det civilrättsliga 29
Diskurs 31, 34

E

Entitet 29

F

Fastighetsleasingmålet 361–365, 400–403, 483–489
Flygplansleasingmålet 366–371, 404–412, 483–489
Funktionalism
  Allmänt om 38–42
  Illustrationer 42–44
  Konstitutionella förutsättningar 45–49
  Teoretiska utgångspunkter 424–438
Föreskriftskravet 45–49, 134–140, 177, 351, 417, 494–498

Förtäckt lön 283–284, 297–298
Förutsebarhet 69, 89, 183, 349, 362, 417, 495–496, 499

G

Genomsyn 146–151, 153, 156–158, 165–167, 348, 351, 378–385, 392, 478
Godtycke 114, 135, 179, 495–500
Gåva 217–245

H

Huvudsaklighetsprincipen 221, 223, 238–239

I

Ideologi 56, 442–443
Immanent kritik 65–70
Inkomstallokering 319–338
Institutionella fakta 67, 135, 185, 189–195, 277–280
Intersubjektivitet 188–189, 193–195, 242, 419, 432
Intresse 442

K

Konkursbo 245–262
Konstitutiva regler 190, 192, 277–280
Kopplade avtal 138–139, 145, 153–154, 157, 348, 359, 385–391

L

Leasing 129–133, 365–368, 371, 400–412, 483–489
Legalitetsprincipen ..... *Se* Föreskriftskravet

M

My Wife and My Mother-In-Law 69, 419, 501

N

Nollkupongobligation 207–217
Nyliberal 443

O

Obehörig vinst 41
Offentligrätt/civilrätt 198–202

Omstruktureringsmålet 357–361, 397–399
Ordalydelse 46, 109, 215, 376

P

Pragmatism 51, 424–438
Prejudiciell 136–142, 191, 385, 413, 468

R

Redovisningsrätt 199–202
Referensteorin 187–189
Regulativa regler ..... *Se* Konstitutiva regler
Remuneratorisk gåva 218–220, 225–227, 237, 446–451
Resultatfördelning i HB och KB 338–347
Rorty, Richard 427–438
Råa fakta 189–193
Ränta 206–217
Rättsmissbruk 40–41, 383–384
Rättspolitisk adekvans 142–145
Rättspositivism 425, 438
Rättsrealism 28, 50–52, 424–427

S

Sammansatta transaktioner ..... *Se* Kopplade avtal
Searle, John 189–193
Skattekringgående 9–11, 83–90, 348–350, 478, 490
Socialliberal 442
Soritesparadoxen 433
Styrelsearvode 323, 336
Subjektsposition 455
Substantialism
  Allmänt om 35–37
  Illustration 42–43
  Teoretiska utgångspunkter 186–195

T

Teleologisk 17, 46, 242
Tillämpning ..... *Se* Tolkning
Tolkning 428-429

U

Underkurs ..... *Se* Nollkupongobligation

Utdelning
Allmänt om 280–281
Förtäckt värdeöverföring 282–299
Till annan än aktieägare 299–307

V,W

Verklig innebörd 349, 355, 358, 373–377, 393–397, 419, 436, 492
What's the problem represented to be-approach 6, 60
Wittgenstein, Ludwig 187, 189, 232, 242

Summary

A question that has been discussed extensively in Swedish income tax law is how tax law relates to private law. However, the meaning of 'private law' has not been explicitly elaborated or problematized to any greater extent. The legal sources of Swedish income tax law seem to presuppose private law as something given; an object that tax law has to relate to. The purpose of my thesis is to critically analyze and reconstruct this treatment of private law in a Swedish income tax law context. I show that private law can be understood (and actually is being understood) in different ways in Swedish income tax law. These different understandings are equally true (or equally false). Hence, I argue that private law ought to be understood as being *produced* in tax law and not as an external entity that tax law relates to.

The thesis consists of three parts. In the first part I try to identify the ways in which the material itself *is framing and delimiting* the concept of private law. To be clear, I do not study how the sources of Swedish income tax law *relate to* private law, but how private law *is being represented* in these sources. The meaning of this is that I don't take a particular understanding of private law for granted when doing my study.

One of the main findings in the first part of the thesis is that no explicit definition or elaboration of the concept of private law is expressed in these sources. It is simply presupposed that private law concepts and private law rights constitute something that tax law has to relate to (in one way or another). A common view in the tax law literature is that private law concepts and private law rights are prejudicial when applying tax law. This means that a person who sets out to solve a tax law question has to determine the content of private law before considering the tax consequences. It also means that private law terms must be given the same content in tax law as in private law (unless a specific definition is provided for in the tax legislation). The idea of private law being prejudicial for tax law has been justified by the principle of legality, the interest of predictability and the interest of combatting arbitrariness in legal decision making. However, slightly different views on the relationship between tax law and private law do exist. Some legal scholars argue that tax law should

be allowed to deviate from private law. This is justified by the fact that tax law and private law often serve different purposes.

Despite the various views on the relationship that I identify in the tax law literature, one thing that is common for almost all sources that I study is that private law concepts and private law rights are being framed as *external entities* in relation to tax law. By 'entity' I mean something that, within a particular frame of understanding, is thought of as existing separately from other objects and from the subjects relating to them. By 'external' I mean that the private law concepts and private law rights are treated as something that is not being decided upon in tax law, but as something that tax law *has to relate to*.

In the second part of my thesis I critically scrutinize the treatment of private law concepts and private law rights as external entities in a tax law context. Methodologically, I use a variant of immanent critique, as described by Titus Stahl. In short, this means that I critically analyze a social practice by departing from the practice's own theoretical assumptions. I argue that the treatment of private law concepts and private law rights as external entities that tax law has to relate to aligns with an understanding of private law that is called substantialism in the private law literature. Substantialism means that legal terms and legal rights are assumed to have a substantive content. In turn, these concepts and rights are used as methodological tools to solve legal problems. This does not mean that each and every term is assumed to have one, and only one, specific meaning. However, concepts and rights are used as far as possible to solve the legal problems. When the concepts or rights do not provide an answer to the question at hand, various interpretative methods can be applied. It is also possible (although to a very limited extent) to make exceptions to the solutions that a particular application of a concept (or a right) leads to.

So, what does it mean to critically analyze the substantialistic understanding of private law by departing from substantialism's own theoretical assumptions? It means that I treat private law concepts and private law rights as external entities and that I examine how tax law relates to these concepts and rights in several different examples. The following concepts are analyzed: interest, gift, company with limited liability, bankruptcy estate and dividend. Subsequently, I analyze the entitlement to

an item of income and its significance for the attribution of income to a taxpayer. Finally, I analyze the concept of "the real meaning of transactions", a notion that is sometimes used by the Supreme Administrative Court of Sweden. In the income tax law literature this notion is generally assumed to refer to the interpretation that is made of a transaction in private law.

A result of my analysis in the second part of the thesis is the identification of seven factors that problematize the treatment of private law concepts and private law rights as external entities that tax law has to relate to. Due to these factors private law can be understood in contradictory ways. Hence, the reference to private law can support contradictory solutions to tax law problems.

The first factor concerns uncertainties with regard to the legal sources of private law: Which sources should be considered legal sources of private law? What is their hierarchical order? And what differentiates a source from a legal source? These questions may be answered in different ways, entailing different understandings of private law.

The second factor concerns unclarities of the content of the legal sources of private law. Even if all lawyers would agree that a particular set of sources in a particular hierarchical order constitute private law, the content of these sources may be unclear. The content has to be interpreted and it has to be *determined in a tax law context* to a greater or lesser extent.

The third factor is that a particular question of classification may be irrelevant in private law, yet still treated as a private law classification in tax law. To treat the classification as originating from private law even though this is not the case is a way of producing private law in a tax law context. It can also be difficult to decide whether the question is irrelevant in private law or just unclear (factor number two).

The fourth factor is that concepts and rights often have a contextual meaning in private law. An example of this is the term "gift", which has been ascribed different meanings in different private law contexts. In the legal literature it has been suggested that the different meanings have a common core, i.e. that there are some aspects that are common to all the different meanings in private law. As regards the concept of a gift these common criteria have been described as: a voluntary transfer of wealth with the purpose of making a gift. In my analysis I do however conclude

that these elements are not common for all the different understandings of a gift in private law, unless the elements are interpreted in a way that make them more or less empty.

The fifth factor is the various ways in which analogies of private law can be handled and understood. For instance, the Supreme Court of Sweden has expressed that the rules on dividends in the former Companies Act could be applied *by analogy* to a transaction involving a hidden transfer of wealth from the company. In a tax law context, it could therefore be argued that *since* the dividend rules had to be applied *by analogy,* hidden transfers of wealth are not covered by the dividend concept in private law. Hence, such transfers of wealth should not be regarded as dividends in tax law (given that private law concepts are to be followed in tax law). However, greater emphasis could be put on the fact that the dividend rules in the former Companies Act actually were applied to hidden transfers of wealth. Hence, it could be argued that in order for tax law to follow private law it is required that tax rules on dividends actually are applied to hidden transfers of wealth. These differences in the treatment of analogies entail different understandings of private law and different solutions to the tax law problems. A difficult question is also whether a particular legal decision is an analogy or not. An analogy can be thought of as an application of a legal concept to something that lies outside the scope of the concept's meaning. The question is however what the scope of meaning is. Should a particular decision by the Supreme Court be seen as an analogy just because the Supreme Court states that it is an analogy? Or is it possible to come to the conclusion that such a statement by the Supreme Court is incorrect?

The sixth factor is that legal rules of private law could be read either in a more formal manner or in a more substantive manner. Assume for instance that a rule in the Bankruptcy Act stipulates that if a debt claim has no manifest interest rate and if the nominal value of the claim has been set to adjust for the absence of interest, this adjustment in the value of the claim is to be treated as interest. According to a formal reading of the rule it could be argued that the adjustment in the value of the claim doesn't constitute interest in private law; it is only treated *as if it were* interest. Hence, the adjustment should not be considered as interest in a tax law context. However, according to a more substantive reading of the rule it

could be argued that private law makes no difference between the adjustment in the value of the claim and manifest interest. With regard to the legal effects, these two situations are treated in the same way. Hence, they should be treated in the same way in tax law as well. Thus, private law may be understood in opposite ways depending on whether the legal rules of private law are being read in a more formal or in a more substantive manner.

The seventh factor is that private law could be understood as a method instead of an outcome. A decision by the Supreme Administrative Court of Sweden could be said to follow private law in the sense that the court, when classifying a particular transaction, has followed a method of private law. The judgment could therefore be said to rest upon private law even if the outcome of the method (the particular classification) may deviate from the outcome in a private law trial. However, if private law is being understood as the outcome, then the opposite conclusion would be reached.

I argue that there is a risk that these seven factors are handled subconsciously in a tax law context. For a person that sets out to solve a particular tax law problem it may therefore seem to be the case that a particular solution to the tax law problem follows *by necessity* from private law, even though the solution rests upon a preunderstanding of private law that isn't necessary in itself. As a consequence, it can be questioned whether tax law's adherence to private law concepts and private law rights really favors the interest of predictability. In many cases, the solution to the tax law problem is probably only predictable for persons sharing the decisionmaker's particular preunderstanding of private law.

In the third part of the thesis I reconstruct (i.e. offer a different understanding of) private law in a tax law context. The understanding of private law that I develop can be described as functionalistic. In the private law literature, the distinction between substantialism and functionalism has been used to describe differences between a continental and a Nordic legal culture with regard to private law. The continental tradition has been characterized as substantialistic and the Nordic tradition has been characterized as functionalistic. The functionalistic tradition is known as anti-conceptual, fragmentized and pragmatic. The main difference in relation to substantialism is that concepts are seen as relational and not as

having a substantive content. In consequence, concepts and rights are not used as tools for solving legal problems. Different legal conflicts are analyzed separately and not through a system of concepts and rights. Legal decision making is seen as a matter of balancing conflicting interests. In a tax law context two interests generally oppose each other: the interest of the public and the interest of the private party. However, it is important to note that these interests are not given, but historically and ideologically contingent. In the third part of the thesis I also question the framing of the private party as a single figure. I argue that it is more informative to speak of different positions that the private party can enter into (such as employee, creditor, debtor and so on).

The functionalistic understanding of private law in a tax law context entails that private law concepts and private law rights should *not* be treated as circumstances to relate to when solving tax law problems. Hence, when solving a tax law problem, the relevant question isn't whether a particular transaction constitute a gift for private law purposes or not. Neither is it relevant to determine whether ownership has been transferred to a particular subject or not for private law purposes. Instead, more emphasis is put on the outcome (the consequence) of something being labelled as a gift in different particular settings. For instance, according to the Swedish Gift Act the main relevance of something being classified as a "gift" is that oral promises principally cannot be enforced by the recipient of the promise against the giver. The subsequent question is whether this fact is relevant for tax purposes or not. Assume that the tax question is whether a particular transaction should be regarded as a tax-free gift or not. This question becomes relevant only if the gift is being fulfilled. Therefore, the fact that an oral promise of a gift can't be enforced doesn't seem very relevant for the tax question. In addition, in many cases the transaction has probably been carried out without any prior promise. Compared to a substantialistic understanding of private law the functionalistic understanding therefore reformulates the question of how tax law relates to private law.

Lastly, I bring forth and respond to some criticism that is likely to be directed towards the functionalistic understanding of private law in a tax law context. Indeed, it might be argued that the functionalistic understanding of private law in a tax law context violates the *lex scripta* criteria

of the legality principle, threatens the interest of predictability and increases arbitrariness in legal decision making. I do, however, argue that the functionalistic understanding of private law doesn't pose a greater threat to these values than the substantialistic understanding. As I show in the second part of my thesis, private law concepts and private law rights aren't merely external entities that tax law relates to. The seven factors show that private law can be understood in different ways. Furthermore, there is a risk that these factors are handled subconsciously and in different ways by different persons. For different persons it might therefore *seem* to be the case that a particular solution to a tax law problem by necessity follows from an external private law. However, given a slightly different way of handling the factors (as a result of a slightly different preunderstanding of private law) a contradictory solution could have been arrived at. It is important to note that the functionalistic understanding doesn't limit the scope for possible solutions to the tax law problems any more than the substantialistic understanding does. However, this is not the purpose of the functionalistic understanding. The purpose is rather to move away from such thinking; to move away from a thinking where solutions to tax law problems are considered to be derived from external private law concepts and private law rights.