

Handelshögskolan
vid Göteborgs Universitet
Juridiska Institutionen

Civilrättsliga begrepp i skatterätten

-En rättsvetenskaplig studie med särskild betoning på gåvobegreppet

Tillämpade studier 30 hp
Vt 2010
Författare: Robert Knutsson
Handledare: Bo Svensson

Innehållsförteckning

Sammanfattning.....	4
Civilrättsliga begrepp i skatterätten.....	5
1. Inledning.....	5
1.1 Bakgrund.....	5
1.2 Syfte och Metod.....	7
1.3 Disposition.....	7
Del 1.....	8
2. Rättsteoretisk analys.....	8
2.1 Grundläggande systematik - Rättsfaktum och rättsföljd	8
2.2 Innebörden av civilrättsliga begrepp	10
2.2.1 Innebörden av civilrättsliga begrepp i civilrätten	10
3. Innebörden av civilrättsliga begrepp i skatterätten.....	12
3.1 Om legalitetsprincipen vid bedömningen av begreppens innebörd.....	13
3.2 Om förutsebarhet vid bedömning av begreppens innebörd.....	15
3.3 Analys - hur bör bedömningen ske.....	15
3.3.1 Analys av en rent civilrättslig bedömning.....	17
3.3.2 Analys av en skatterättsligt civilrättslig bedömning.....	17
3.4 Val av civilrättslig innebörd.....	19
4. Hanteringen i praktiken.....	21
4.1 Skatterättsliga legaldefinitioner av civilrättsliga begrepp.....	21
4.2 Kopplingen mellan civilrätt och skatterätt hos lagstiftaren.....	21
4.2.1 Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning.....	24
4.4 Sammanfattning.....	26
5. Regeringsrättens hantering av civilrättsliga begrepp.....	26
5.1 Regeringsrättens grundinställning.....	27
5.2 Val mellan olika innebörd av ett civilrättsligt begrepp i praxis.....	28
5.3 Finns det en skatterättslig civilrätt?.....	31
5.4 Skenrättshandlingar.....	34
5.5 Verklig Innebörd/Genomsyn.....	35
5.5.1 2008 års fall angående verklig innebörd	37
5.6 Sammanfattning.....	40
Del 2.....	40
6. Gåvobegreppet Inledning.....	40

6.1 Gåvobegreppet i Civilrätten.....	41
6.1.1 Det allmänna gåvobegreppet.....	41
6.1.1.1 Förmögenhetsöverföring.....	42
6.1.1.1.1 Remuneratoriska gåvor och förmögenhetsöverföring.....	43
6.1.1.1.2 Blandade fång och förmögenhetsöverföring.....	44
6.1.1.2 Frivillighet.....	45
6.1.1.3 Gåvoavsikt.....	46
6.1.2 Det civilrättsliga gåvobegreppets varierande innebörd.....	47
7. Gåvobegreppet vid inkomstbeskattningen.....	49
7.1 Blandade fång - köp eller gåva?.....	49
7.1.1 Huvudsaklighetsprincipen.....	50
7.1.1.1 Huvudsaklighetsprincipen och rekvisitet gåvoavsikt.....	50
7.1.1.2 Huvudsaklighetsprincipen avslutande kommentarer.....	51
7.1.2 Delningsprincipen.....	53
7.1.3 Avslutande kommentarer - blandade fång.....	55
7.2 Sponsring: Avdragsgill kostnad eller ej avdragsgill gåva.....	55
7.3 Remuneratoriska gåvor.....	59
7.3.1 Lön eller gåva?.....	60
7.4 Sammanfattande kommentar	62
8. Avslutande Analys.....	62
8.1 Alternativ lösningar för att minska riskerna med civilrättens prejudiciella ställning.....	63
8.2 Avslutande slutsats.....	64
9. Källförteckning.....	65
9.1 Artiklar.....	65
9.2 Litteratur.....	65
9.3 Offentligt Tryck.....	67
9.4 Rättsfall från Högsta Domstolen.....	67
9.5 Rättsfall från Regeringsrätten.....	67
9.6 Rättsfall från Kammarrätterna.....	68

Sammanfattning

Denna uppsats utreder förhållandet mellan civilrätt och skatterätt. Närmare bestämt förhållandet mellan civilrättsliga begrepp och inkomstbeskattningen.

Civilrättsliga begrepp används ofta som rättsfaktum i skatterättsliga lagregler. Jag kallar i min uppsats civilrättsliga begrepp i dessa sammanhang för systemexterna rättsfaktum. När dessa skall användas i skatterätten uppstår en rad tolkningssvårigheter. Ofta handlar detta om att dra gränser mellan olika typer av rättshandlingar utifrån innebörden av olika civilrättsliga begrepp. Beroende på var man drar denna gräns kan beskattningskonsekvenserna bli helt olika.

De civilrättsliga begreppen har sällan en bestämd innebörd. Istället har de ofta en diffus och varierande innebörd beroende på den rättsliga kontext i vilken de tillämpas. Jag visar dock i uppsatsen att varje civilrättsligt begrepp har en allmän civilrättslig innebörd som består av ett antal återkommande rekvisit som alltid förekommer när det aktuella begreppet aktualiseras. Utifrån denna allmänna innebörd och idén att förutsebarhet och legalitetsprincipen utgör två grundläggande normativa värden som bör beaktas vid tolkning av skattelagstiftning argumenterar jag för vilken innebörd civilrättsliga begrepp bör ges i skatterätten. Begreppen bör helt enkelt ges samma innebörd i skatterättsliga sammanhang som i civilrättsliga sammanhang och den allmänna civilrättsliga innebörden respekteras. Därmed bör inget utrymme ges åt en så kallad skatterättslig civilrätt.

Lagstiftaren och Regeringsrätten har i stor utsträckning strävat efter att bedöma civilrättsliga begrepp utifrån civilrättsliga bedömningsgrunder och även respekterat den civilrättsliga innebörden hos dessa begrepp när de använts i skatterättsliga sammanhang. I vissa fall har den skatterättsliga kontexten resulterat i svåra civilrättsliga bedömningar som saknar motsvarighet i den rena civilrätten. Detta har i sin tur lett till att någon som kan benämnas skatterättslig civilrätt riskerat att uppstå och till och med i vissa fall troligen också uppstått. Skatterättslig civilrätt är helt enkelt det förhållande som existerar då civilrättsliga begrepp har olika innebörd beroende på om de används i skatterätten eller civilrätten. När så sker riskerar förutsebarheten för de skattskyldiga att minska och en skatterättslig civilrätt är även tveksam ur ett legalitetsperspektiv.

Det saknas dock alternativ till den rådande ordningen. Trots de ibland svåra civilrättsliga bedömningarna och risken för att en skatterättslig civilrätt skall uppstå är civilrättens prejudiciella förhållande till skatterätten ett överlag välfungerande och effektivt sätt att bygga upp ett system för inkomstbeskattning på.

Civilrättsliga begrepp i skatterätten

1. Inledning

Idén till denna uppsats föddes ur en uppfattning att skatterätten ofta blir relativt styvmoderligt behandlad i jämförelse med andra rättsområden. Under min utbildningstid har jag stött på åsikter som antyder att skatterätten har mer gemensamt med de ekonomiska vetenskaperna än med rättsvetenskapen. Skatterättens utanpåliggande särprägel i relation till de flesta andra rättsområden verkar hos flera av mina kurskamrater ha väckt tanken att skatterätten har så lite gemensamt med andra rättsområden, inte minst civilrätten, att den knappt förtjänar att kallas för juridik.

Det är sant att det finns en stark koppling mellan skatterätt och ekonomi. Utformningen av skatterättslig lagstiftning har framför allt det senaste seklet påverkats av nationalekonomiska teorier och idéströmningar och effekterna av beskattning kan i allra högsta grad påverka företagsekonomiskt beslutsfattande.¹ Även den nära kopplingen mellan redovisning och beskattning förstärker idén att skatterätten snarare hör hemma bland de ekonomiska vetenskaperna.

Uppfattningen att skatterätt inte är juridik förutsätter dock att skatterätten skulle sakna flera av de drag som kännetecknar övriga rättsområden. Så är inte fallet även skatterätten har som alla övriga rättsområden sin grund i olika typer av normer. Normer som med skattejuristens hjälp tolkas och tillämpas. Inte heller existerar skatterätten i ett vakuum utan precis som de olika civilrättsliga rättsområdena överlappar och samspelar med varandra så samspelar skatterätten med t.ex. civilrätten. Det är detta samspel som denna uppsats avser att behandla.

1.1 Bakgrund

Bakgrunden till skatterättens samspel med civilrätten står att finna i utformningen av det svenska beskattningssystemet. När Sverige beskattar juridiska och fysiska personer sker det med utgångspunkt i de bakomliggande ekonomiska förhållanden som präglar dessa personer. Det vill säga den verksamhet de bedriver, de dispositioner de företar och de tillgångar de innehar.² För att avgöra när beskattning skall ske krävs därmed att man har ett fungerande system för att på ett effektivt, rättssäkert och förutsebart³ sätt kunna tillämpa de skatterättsliga föreskrifterna på juridiska och fysiska personers ekonomiska förhållanden och förehavanden. Detta system är i stor utsträckning uppbyggt kring användningen av civilrättsliga begrepp. Medan skatterätten reglerar hur och vilka inkomster och tillgångar som skall beskattas reglerar civilrätten det ekonomiska livet, det vill säga hur dessa tillgångar och inkomster uppstår, utnyttjas och omsätts.⁴ Därmed blir

1 Jfr. Lodin, Lindencrona, Melz & Silfverberg 2009 s. 14 ff

2 Bergström 1978 s 13

3 Hultqvist 1995 s 5 f, ang. kravet på förutsebarhet och rättssäkerhet i skatterätten

4 Bergström 1978 s 13

civilrätten i många avseenden fundamental för frågan om ett skatteobjekt föreligger och vem eller vad som utgör rätt skattesubjekt. På grund av denna ordning utgör civilrättsliga begrepp ofta rättsfaktum i skatterättslig regler och därmed nödvändiga faktorer för fastställandet av en skatterättslig rättsföljd.⁵

Att civilrätten intar denna prejudiciella ställningen i skatterätten är så naturligt att det knappast väcker något uppseende längre. Historiskt verkar civilrättens anknytning till skatterätten i stor utsträckning hänga samman med introduktionen av den moderna inkomstbeskattningen och övergången från en naturabaserad till en penningbaserad ekonomi.⁶ Innan dess var skattesystemet i huvudsak uppbyggt kring så kallade grundskatter där jorden var skatteobjekt och skatten var statisk och alltså inte påverkades av en eventuell värdeökning på jorden.⁷ Även konsumtionskatter som spritskatt och olika tullar utgjorde en stor del av de statsfinansiella intäkterna.⁸ Eftersom det därmed inte existerade någon inkomstbeskattning i modern bemärkelse fanns heller inget behov av att fastställa en viss beskattningsbar inkomst för de enskilda skattesubjekten.

Genom införandet av inkomstbeskattning kom civilrätten att i många avseende bli prejudiciell i förhållande till skatterätten och beskattningen. För Sveriges del torde detta vara sant i någon mån ända sedan skattereformen 1810⁹, då ett första försök med inkomstbeskattning gjordes. Genom det definitiva införandet av inkomstbeskattning genom skattereformen 1902¹⁰ kom föreningen mellan civilrätten och skatterätten att förseglas och den består som bekant än idag.

Förhållandet mellan skatterätten och civilrätten är givetvis inte friktionsfritt. Civilrätten och skatterätten är olika rättsområden som har helt olika syften, funktion och utformning. Medan civilrätten avser att skapa goda förutsättningarna för frivillig interaktion mellan rättssubjekt på horisontell nivå så är skatterätten upptagen med den vertikala interaktion som uppstår mellan stat och skattesubjekt. Skatterätten har dessutom få drag av frivillighet, dess rättsföljder är ofta absoluta och tvingande samt syftar i nästan alla fall till att i slutändan pålägga rättssubjekten en tvångsåtgärd i form av beskattning. Denna skillnad resulterar även i att respektive rättsområde präglas av olika principer och särdrag som påverkar rättstillämpningen. Exempelvis har rättssäkerhetsaspekter en större betydelse inom skatterätten med dess tvingande normer än inom civilrätten. Slutligen finns även den praktiska skillnaden att de båda rättsområdena hanteras av olika domstolar, civilrätten har sin plats i de allmänna domstolarna medan skatterätten hanteras av förvaltningsdomstolarna.

Det säger sig självt att när skatterättens tillämpning blir beroende av civilrätten och

5 Bergstöm 1978 s 13, Pahlsson 2009 s 75

6 Se härom till exempel Rodriguez 1981 s 9 f

7 Borg 2008 s 6 f

8 Rodriguez 1981 s 10

9 Åkerman 1967 s 17

10 Borg 2008 s 7 f

civilrättsliga bedömningar så riskerar de ovan uppräknade olikheterna mellan rättsområdena att resultera i problem för såväl rättssubjekt, rättstillämpare och lagtolkare.

Det främsta exemplet på interaktionen mellan civilrätt och skatterätt på inkomstbeskattningens område är användningen av civilrättsliga begrepp i skatterätten. Genom att knyta tillämpningen av en skatterättslig norm till ett bakomliggande civilrättsligt förhållande via användningen av ett civilrättsligt begrepp som rättsfaktum i en skatterättslig regel blir skatterätten direkt avhängig civilrätten. Det är huvudsakligen denna tillämpning av civilrätt inom skatterätten som skall avhandlas nedan.

1.2 Syfte och Metod

I denna uppsats skall jag utreda kopplingen mellan civilrätt och skatterätt. Jag vill svara på frågan hur civilrättsliga begrepp hanteras i skatterätten och hur inställningen till civilrättslig begreppsanvändning ser ut i skatterättsliga förarbeten, praxis och doktrin. Syftet med uppsatsen är även att analysera vilka problem som kan uppstå i interaktionen mellan skatterätt och civilrätt såväl vid den praktiska tillämpningen av skatterättsliga föreskrifter som på en mer övergripande nivå, samt att utreda huruvida det finns några alternativ till den rådande ordningen. Särskild fokus ligger i uppsatsen på användningen av det civilrättsliga gåvobegreppet i skatterätten. Analysen kring det civilrättsliga gåvobegreppets användning i skatterätten är avsedd att fungera såväl som ett exempel på hur ett civilrättsligt begrepp används i skatterätten som en självständig analys över gåvobegreppets roll vid inkomstbeskattningen.

Jag kommer analysera kopplingen ur såväl ett mer övergripande rättsvetenskapligt perspektiv med en strukturell syn på interaktionen mellan skatterätt och civilrätt samt ur ett traditionellt rättsdogmatiskt perspektiv där relevanta rättskällor används för att visa hur den aktuella interaktionen mellan de båda rättsområdena hanteras.

1.3 Disposition

Uppsatsen består av två huvuddelar. Del ett inleds med en rättsvetenskaplig genomgång och utredning kring hur civilrättsliga begrepp hanteras i skatterätten, vilka problem denna användning kan leda till, samt en normativ diskussion kring hur begreppen bör användas med utgångspunkt i de värden som är särskilt skyddsvärda i skatterätten. Därefter redogör jag med utgångspunkt i uttalanden från lagstiftaren och praxis för hur den allmänna användningen av civilrättsliga begrepp i skatterätten faktiskt ser ut. Del två består av ett exempel på hur ett civilrättsligt begrepp hanteras i skatterätten i form av gåvobegreppet. Begreppets innebörd i skatterätten utreds med hjälp av relevanta rättskällor och särskild intressanta skatterättsliga frågor lyfts fram. Uppsatsen avslutas

med en kombinerad analys som är avsedd att foga samman det som framkommit i del ett och två. Här förs även en diskussion om alternativ till civilrättens prejudiciella ställning och lösningar på de problem den ger upphov till.

Del 1

2. Rättsteoretisk analys

Civilrätten har i många fall en avgörande betydelse för tillämpningen av skatterätten. Bedömningen av en transaktion och denna transaktions civilrättsliga innebörd tenderar att vara utslagsgivande för om några skatterättsliga konsekvenser skall aktualiseras och även vilka dessa i så fall är.¹¹ Detta innebär att skatterätten i vissa avseenden är subsidiär i förhållande till civilrätten, dess tillämpning blir till fullo beroende av civilrättsliga bedömningar. Nedan skall detta förhållande utvecklas och förklaras utifrån en rättsteoretisk grund.

2.1 Grundläggande systematik - Rättsfaktum och rättsföljd

Alla rättsnormer, även skatterättsliga, består av två segment, rättsfaktum och rättsföljd. Rättsfaktum utgörs av de materiella förutsättningarna som krävs för att den aktuella normen skall kunna tillämpas medan rättsföljden är effekterna av att de materiella förutsättningarna uppfyller den aktuella normens rättsfaktum.

Tillämpning av skatterättsliga normer kan enligt Melz delas upp i två separata steg.¹² I det första steget sker en bedömning på faktumsidan. Det är i detta steg som kopplingen mellan skatterätt och civilrätt blir som mest aktuell eftersom det på faktumsidan ofta blir aktuellt med bedömningar och tolkningar av civilrättsliga transaktioner och förhållanden.¹³ Det är här ofta fråga om att avgöra en transaktions civilrättsliga innebörd för att därefter kunna fortsätta med en skatterättslig bedömning av transaktionen.¹⁴ Frågor som kan bli aktuella är exempelvis gränsdragningen mellan köp och gåva; och om en överlåtelse av en kapitalvinstbeskattad tillgång utgör en avyttring enligt 44:3 IL och skall kapitalvinstbeskattas eller om det istället är fråga om en skattebefriad gåvotransaktion. Ytterligare exempel är den civilrättsliga bedömning som krävs för att avgöra om ett som lån betecknat avtal faktiskt är ett lån och om avdrag därmed skall medges för erlagda räntor. Även gränsdragningen mellan hyra och avbetalningsköp kan ge upphov till skatterättsliga frågor som kräver en civilrättslig bedömning för att besvaras.

11 Rabe, Melbi, 2007 s 529, Bergström 1978 s 86 f, RÅ 1989 ref 62, Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg 2009 s 688f

12 Melz 2004 s 224

13 Melz 2004 s 224

14 Melz 2004 s 224 f

De ovan angivna exemplen visar tydligt en aspekt av den problematik som civilrättslig begreppsanvändning i skatterätten kan ge upphov till. I de allra flesta fall används dock civilrättsliga begrepp inom skatterätten utan att några problem uppstår och ens utan att lagtillämparna reflekterar över att det är civilrättsliga begrepp de hanterar.

För att illustrera på vilket sätt civilrätten påverkar skatterätten skall jag använda mig av den typologi av rättsfaktum inom skatterätten som Hultqvist använder sig av.

Hultqvist identifierar tre olika typer av rättsfaktum i de skatterättsliga normerna. Dessa är systeminterna rättsfakta, systemspecifika rättsfakta samt systemexterna rättsfakta. Systeminterna rättsfakta finns enligt Hultqvist i normer som vidarekvalificerar skapade institutionella fakta för fortsatt behandling i skatterätten och som slutligen mynnar ut i själva taxeringen.¹⁵ Exempelvis skulle enligt Hultqvist typologi det skatterättsliga begreppet "inkomst av tjänst" utgöra ett systeminternt rättsfaktum i vid fastställandet av taxeringen.

Systemspecifika rättsfaktum är unika för skatterätten de utgörs exempelvis av skatterättsliga legaldefinitioner så som "privatbostadsfastighet" i 2:13 IL och "Kommissionärsföretag" i 36:2 IL.¹⁶

Kvarstår gör då de systemexterna rättsfakta, vilka också är de som skall ägnas mest uppmärksamhet då det är här som kopplingen mellan skatterätt och civilrätt aktualiseras. Det är systemexterna rättsfakta som gör att inkomstbeskattning och taxering överhuvudtaget blir möjlig. Även om det exempelvis är det systeminterna rättsfaktumet inkomst av tjänst som används vid inkomstberäkningen i samband med taxeringen så vore detta begrepp värdelöst om vi inte först hade möjlighet att med hjälp av systemexterna rättsfakta kvalificera händelser utanför skatterätten för behandling inom det skatterättsliga systemet. Ett utmärkt men banalt exempel på detta är begreppet "lön" vilket via 11 kap. 1 § kommer att tas upp i inkomstslaget tjänst och därmed blir en del av det systeminterna rättsfaktumet "inkomst av tjänst". Även många civilrättsliga begrepp utgör systemexterna rättsfakta genom att de utgör led i den skatterättsliga kvalificeringen av rättshandlingar och rättsförhållanden. Begrepp som ägare, gåva, hyra, köp och fastighet har alla sin egentliga hemvist i civilrätten men används även i skatterätten som in-data för att kunna behandla transaktioner och förhållanden skatterättsligt.¹⁷

Det förekommer även att civilrättsliga begrepp i egenskap av systemexterna rättsfakta utgör ett led i fastställandet av systemspecifika rättsfaktum. Detta gäller det ovan nämnda skatterättsliga begreppet kommissionärsföretag vilket i sin tur är beroende av de civilrättsliga begreppen aktiebolag respektive ekonomisk förening. Ett annat exempel är att det för tillämpning av fåmansföretagsreglerna i 56-57 kap. IL krävs att definitionen av fåmansföretag i 56:2 IL är uppfylld.

15 Hultqvist 1995 s 352

16 Hultqvist 1995 s 352

17 Hultqvist 1995 s 358, 363

Läser vi första meningen i denna paragraf så upptäcker vi att de civilrättsliga begreppen "aktiebolag" och "ekonomisk förening" utgör systemexterna rättsfakta som krävs för tillämpning av regeln. Det krävs därför att vi först gör en bedömning av om det rättssubjekt vi vill kvalificera som fåmansföretag utgör ett aktiebolag eller ekonomiska förening civilrättsligt.

Ovanstående exempel visar tydligt hur systemexterna rättsfakta i många fall används för att anpassa ett civilrättsligt förhållande till skatterättslig behandling genom att utgöra antingen ett led i fastställandet av nya systemspecifika rättsfakta för fortsatt skatterättslig behandling eller genom att direkt ligga till grund för en skatterättslig rättsföljd.

Det är vid införseln av systemexterna rättsfakta i det skatterättsliga systemet som de flesta problemen riskerar att uppstå av den anledningen att det är detta moment som innefattar den största mängden tolkning av det bakomliggande rättsförhållandet. När de systemexterna fakta väl har kvalificerats för behandling i det skatterättsliga systemet som systeminterna eller systemspecifika rättsfakta utgör de, enligt Hultqvist, ett närmast logiskt samband.¹⁸

2.2 Innebörden av civilrättsliga begrepp

Ovan har den övergripande hanteringen av civilrättsliga begrepp inom skatterätten beskrivits. Men att veta att ett civilrättsligt begrepp används på faktumsidan i en skatterättslig norm är meningslöst utan kunskap och förståelse kring begreppets innebörd. Utan kunskap kring den civilrättsliga innebörden av ett begrepp saknas möjlighet för tillämparna och tolkarna av de skatterättsliga normerna att kvalificera en rättshandling som anknyter till det civilrättsliga begreppet för skatterättslig behandling. Med innebörd avser jag de faktorer som kvalificerar en gåva som en gåva, ett aktiebolag som ett aktiebolag o s v.

2.2.1 Innebörden av civilrättsliga begrepp i civilrätten

Det får sägas vara ett rimligt antagande att i avsaknad av särskilda skatterättsliga definitioner så skall civilrättsliga begrepp som används i skatterättslig lagstiftning som utgångspunkt bedömas utifrån sin civilrättsliga innebörd. För att kunna svara på frågan vilken innebörd civilrättsliga begrepp har i skatterätten krävs därför att vi först tar reda på vilken innebörd de har i civilrätten.

Frågan kan tyckas okomplicerad men civilrättsliga begrepp har sällan en konstant, och beständig innebörd, istället är innebörden ofta relativ och varierar även inom själva civilrätten.¹⁹ Ta exempelvis det civilrättsliga gåvobegreppet vilket är av intresse för den fortsatta framställningen. Detta begrepp har olika innebörd beroende av i vilken rättslig kontext det tillämpas. Silfverberg menar t e x att gåvobegreppet får anses ha delvis olika innebörd när det tillämpas i arvsrättsliga och

¹⁸ Hultqvist 1995 s 361

¹⁹ Bergström 1978 s 76 f

sakrättsliga sammanhang än det har i renodlat obligationsrättsliga sammanhang.²⁰ Även Bergström för ett liknande resonemang och menar att innebörden av gåvobegreppet kan inskränkas respektive utvidgas i förhållande till ett allmänt gåvobegrepp beroende på den aktuella situationen.²¹ Andra exempel på civilrättsliga begrepp vars innebörd varierar även inom civilrätten är koncern- och arbetstagarbegreppen.²²

Trots begreppens kontextuella relativitet verkar det i doktrinen finnas en tanke om att varje begrepp trots allt har en allmän innebörd eller någon form av kärna bestående av alltid återkommande rekvisit som kvalificerar rättshandlingen som det aktuella begreppet.

Bengtsson menar exempelvis att det kan vara befogat att tala om ett allmänt gåvobegrepp eftersom en gåva alltid kännetecknas av att det är fråga om en frivillig förmögenhetsöverföring präglad av gåvoavsikt mellan de parter som är involverade i rättshandlingen. Dessa rekvisit återkommer alltid när det är fråga om en gåva men rekvisitens exakta innebörd kan komma att variera beroende på den rättsliga kontexten.²³

Bergström kritiserar Bengtsson slutsats att innebörden av rekvisiten tillåts variera samtidigt som man talar om ett allmänt gåvobegrepp som består av dessa rekvisit.²⁴ Istället anser han att det är mer korrekt att tala om att det civilrättsliga gåvobegreppet har en allmän innebörd vilken utgörs av de återkommande drag och rekvisit som Bengtsson identifierar, men att dessa är fast bestämda till sin innebörd. Det allmänna gåvobegreppet som därmed uppstår kan därefter, enligt Bergström, i en konkret situation utvidgas eller inskränkas beroende på omständigheterna.

Trots att Silfverberg påpekar att gåvobegreppet inte har en allmängiltig utan en dynamisk innebörd menar även han att begreppet har vissa gemensamma kännetecken som återkommer. Dessa är enligt Silfverberg de samma som såväl Bengtsson som Bergström tidigare identifierat.²⁵

Den analys som skett i doktrinen av gåvobegreppet kan enligt mig appliceras även på andra civilrättsliga begrepp. Det vill säga trots att ett begrepp kan få olika innebörd beroende på i vilket civilrättsligt sammanhang de uppträder i så finns det återkommande kännetecken som gör det möjligt att särskilja det aktuella begreppet från andra. Exempelvis kan vi tänka oss att även om koncernbegreppet har en varierande innebörd i olika sammanhang torde ett alltid återkommande rekvisit vara en vertikal ägarstruktur i relationen mellan två rättssubjekt.

Även om vi drar slutsatsen att civilrättsliga begrepp har en allmän innebörd med återkommande rekvisit som alltid kännetecknar begreppet så hjälper detta oss bara delvis när vi skall använda oss

20 Silfverberg s 13 ff samt s 24, 28, 34

21 Bergström 1978 s 79 ff

22 Bergström 1978 s 76 f

23 Bengtsson 1962 s 694

24 Bergström 1978 s 78 f

25 Silfverberg 1992 16 ff

av begreppet som rättsfaktum i en skatterättslig regel. Vi kan givetvis acceptera att begreppet även i skatterätten, måste dela de gemensamma drag och rekvisit som kännetecknar det i civilrätten men när fråga blir om dess exakta innebörd är osäkerheten större.²⁶ Dels kan det finnas en oklarhet redan i civilrätten eftersom begreppets innebörd kan vara dynamisk och oklar och det kan därför vara svårt att definiera dess allmänna innebörd och särskilt de yttre ramarna för begreppet.

Vilken innebörd begreppet skall ges i en skatterättslig kontext kan alltså först kräva tolkning av dess civilrättsliga innebörd och därefter kvarstår ändock frågan vilken exakt innebörd begreppet skall ges i en skatterättslig kontext; dess allmänna civilrättsliga innebörd, en utvidgad eller inskränkt variant av denna, eller kanske en särskild skatterättslig innebörd?

3. Innebörden av civilrättsliga begrepp i skatterätten

Att fastställa innebörden av ett rättsligt begrepp eller att välja en särskild innebörd för ett begrepp kan liknas vid en form av rättstillämpning och eventuellt även lagtolkning när detta sker i ett konkret fall. Det förefaller därmed naturligt att vi utgår ifrån de krav som ställs på rättstillämparen i form av rättssäkerhetsaspekter och därtill anknutna principer när vi analyserar vilka värden som bör beaktas vid bedömningen av innebörden av civilrättsliga begrepp i en skatterättslig kontext.

Inom skatterätten är det framförallt två rättssäkerhetsaspekter som är centrala och som enligt mig bör påverka hur civilrättsliga begrepp hanteras i skatterätten. Detta är dels legalitetsprincipen dels värdet av förutsebarhet i tillämpningen av skatterättsliga regler.

Den centrala roll dessa faktorer spelar beror på den speciella roll skatterätten intar jämfört med civilrätten genom att syftet med de skatterättsliga normerna i slutändan är att pålägga rättssubjekten en börda. Här delar skatterätten något med straffrätten vilket också återspeglas i legalitetsprincipens praktiska betydelse på skatterättens område där den i korthet innebär att uttag av skatt kräver stöd i lag.²⁷ Härav tesen *nullum tributum sine lege*, vilket är en parafras på straffrättens *nulla poena sine lege*, det vill säga inget straff utan lag.²⁸

Värdet av förutsebarhet är intimt förknippat med legalitetsprincipen och uttrycker idén att de skattskyldiga bör kunna förutse hur skattedomstolarna kommer att bedöma ett visst agerande.²⁹ De skattskyldiga ges därmed en möjlighet att anpassa sitt agerande härefter. I brist på förutsebarhet ges de skattskyldiga ingen möjlighet att i förväg veta hur deras agerande kommer bedömas utan riskerar att falla offer för vad som för den skattskyldige framstår som godtycklig rättstillämpning.³⁰ Något som givetvis inte hör hemma i en rättsstat och som dessutom riskerar att inverka menligt på

26 Bergström 1978 s 80 f

27 Hultqvist 1995 s 74

28 Jfr. Bergström 1978 s 66

29 Bergström 1978 s 68

30 Kjellgren 1998 s 59

ekonomiskt värdefull verksamhet.

Jag kommer därför att utgå ifrån att legalitetsprincipen och värdet av förutsebarhet utgör det ramverk som bör användas för att bestämma innebörden av civilrättsliga begrepp i skatterättsliga sammanhang.

3.1 Om legalitetsprincipen vid bedömningen av begreppens innebörd

När vi klargjort att legalitetsprincipen är ett av de värden som skall beaktas vid tillämpning och tolkning av skattelag skall vi gå vidare med att konkretisera hur legalitetsprincipen kan hjälpa oss fastställa innebörden av civilrättsliga begrepp inom skatterätten.

Även om legalitetsprincipens grundläggande värde i form av ingen skatt utan lag är nog så viktigt torde det framförallt vara det skatterättsliga analogiförbudet som aktualiseras vid tolkning av skattelag. Analogiförbudet utgör ett utflöde av legalitetsprincipen och innebär i korthet att rättstillämparen inte får tillämpa en regel på något fall som inte direkt omfattas av regelns ordalydelse.³¹ Att fastställa ett begrepps innebörd är något som sker på faktumsidan och därmed rör det sig principiellt inte om lagtolkning utan om något som snarast kan benämnas semantik. Av detta skulle vi kunna dra slutsatsen att analogiförbudet och legalitetsprincipen inte är tillämplig på den problematik denna uppsats avser att belysa.

Jag är dock av uppfattningen att även om såväl legalitetsprincipen som analogiförbudet därmed främst aktualiseras på regelsidan vid normtillämpningen³² så bör de värden som dessa principer avser att skydda beaktas även på faktumsidan det vill säga vid fastställandet av innebörden av civilrättsliga begrepp. Annars finns en risk att tillämpningsområdet för en norm utvidgas, inte genom analogitolkning på regelsidan, utan via en utvidgning av normens tillämpningsområde genom en utvidgad tolkning av ett systemexternt begrepp på faktumsidan. Ett exempel får klargöra problemet.

Låt oss säga att vi har att göra med en fiktiv skatterättslig normkedja som beskattar mottagaren av gåvor. Att tillämpa en sådan skattenorm så att även skattesubjekt som på onerös väg förvärvar något beskattas skulle strida mot legalitetsprincipen och analogiförbudet. Att däremot utvidga innebörden av gåvobegreppet i den skatterättsliga kontexten så att fler förfaranden kommer att beskattas än om blott gåvobegreppets allmänna innebörd tillämpats, skulle däremot inte formellt strida mot vare sig analogiförbudet eller legalitetsprincipen förutsatt att de rekvisit som präglar begreppets allmänna innebörd bedöms föreligga.

Det får dock sägas vara olämpligt att inom skatterätten utan uttryckligt lagstöd frångå den allmänna civilrättsliga innebörden hos exempelvis gåvobegreppet till förmån för en utvidgning som

31 Se exv. Pålsson 2009 s 72 ff

32 Jfr ovan avsnitt 2.1

ger upphov till ett särskilt skatterättsligt begrepp. Särskilt när en sådan tolkning av begreppet skulle påverka skattesubjektets situation negativt.³³ Problemet med att civilrättsliga begrepp ofta har olika innebörd i olika civilrättsliga sammanhang medför inte att de civilrättsliga begreppen skall tillåtas ha ytterligare en innebörd inom skatterätten. Analogiförbudet talar alltså tydligt emot en särskild skatterättslig innebörd.

Kvarstår gör dock fortfarande frågan om hur man i skatterätten fastslår vilken civilrättslig innebörd som skall användas för ett begrepp när detta aktualiseras i skatterätten i de fall då även den civilrättsliga innebörden av begreppet är varierande och oklar. Här kan vi hämta ledning från skatterättens analogiförbud och legalitetsprincipen och slå fast att dessa principer bör beaktas när innebörden av ett civilrättsligt begrepp skall bestämmas. Jag kommer därför, med Hultqvist redogörelse för hur tolkning av skatterättsliga föreskrifter med beaktande av legalitetsprincipen bör ske som grund, försöka visa hur man bör bestämma innebörden av enskilda civilrättsliga begrepp så att legalitetsprincipen och analogiförbudet i skatterätten respekteras..

Hultqvist menar att en tolkning får anses acceptabel ur legalitetssynpunkt så länge den rymms inom mängden rimliga tolkningar av föreskriften. En sådan utgångspunkt får sägas vara naturlig även vid tolkning av enskilda begrepp, det saknas med hänvisning till föreskriftskravet och analogiförbudet stöd för mer konstruktiva tolkningar.

Mängden rimliga tolkningar skall enligt Hultqvist bestämmas först och främst med utgångspunkt i uttryckets språkliga betydelse.³⁴ Här kan vi återknyta till diskussionen ovan kring om de civilrättsliga begreppen kan sägas ha varsin allmän innebörd alternativt särskilda återkommande rekvisit som kännetecknar dem. Dessa återkommande rekvisit samt begreppens allmänna innebörd kan enligt mig sägas utgöra grunden även i begreppens språkliga innebörd och skall därmed utgöra bas för tolkningen om vi accepterar Hultqvist modell.

Mängden rimliga tolkningar varierar dock beroende på den juridiska kontexten och den rättsliga systematiken. Att ta hänsyn till det juridiska sammanhang som begreppet uppträder i strider, enligt Hultqvist, inte mot legalitetsprincipen.³⁵ Slutligen kan även den historiska kontexten påverka mängden rimliga tolkningar och därmed även innebörden av ett civilrättsligt begrepp. Hultqvist menar att innebörden av ett begrepp i ett visst sammanhang kan ha förändrats över tid och att detta även torde tillåtas påverka tolkningen av begreppet.

Den juridiska och historiska kontexten samt systematiken i stort torde även kunna utgöra exempel på vad Bengtsson och Bergström menar kan påverka de civilrättsliga begreppens allmänna

33 Pahlsson 2009 s 73 samt RÅ1992 ref. 76 där visst stöd för analogislut när dessa är till förmån för de skattskyldiga framställs. Se även Tikka SN 1996 s 56

34 Hultqvist 1995 s 334 f

35 Hultqvist 1995 s 335

innebörd respektive tillföra ytterligare rekvisit med resultatet att systematiken och kontexten påverkar vilken innebörd begreppen ges.

Vad denna enkla tolkningsmodell visar är alltså hur legalitetsprincipen visserligen sätter stopp för alltför konstruktiva tolkningar av innebörden av civilrättsliga begrepp, men att innebörden trots allt kan variera förutsatt att denna variation rör sig inom den civilrättsliga begreppsramen som består av begreppets allmänna innebörd och de rekvisit som detta kännetecknas av.

3.2 Om förutsebarhet vid bedömning av begreppens innebörd

Att förutsebarhet utgör ett centralt mål vid tolkning av skattelag torde vara oomtvistat, förutsebarhet utgör ett grundläggande moraliskt värde och en hörnpelare i en rättsstat.³⁶ Utan förutsebarhet riskerar rättstillämpningen att utgör en stoppkloss som hindrar ekonomisk utveckling genom att företagsekonomiskt motiverade beslut motverkas på grund av osäkra skattekonsekvenser.³⁷ Värdet av att de skattskyldiga kan förutse eventuella skattekonsekvenser av sitt handlande är därför mycket stort.

Förutsebarhet som grundläggande värde i rättssystemet avspeglas även i den ovan diskuterade legalitetsprincipen genom att lagtolkning utan beaktande av legalitetsprincipen knappast kan sägas vara förutsebar. Därmed blir förutsebarhet såväl ett av syftena med legalitetsprincipen som ett resultat av dess beaktande.³⁸

Till stor del är förutsebarheten redan inbyggd i skatterätten när det handlar om användningen av civilrättsliga begrepp i skatterättsliga sammanhang. Detta genom att civilrättsliga begrepp läggs till grund för skatterättsliga effekter. De skattskyldiga kan då rimligen förvänta sig att deras civilrättsliga transaktioner skall bedömas utifrån deras civilrättsliga innebörd även i skatterätten. Det vill säga ett köp är ett köp och en gåva en gåva såväl civilrättsligt som skatterättsligt. Bedömningen av vad som utgör ett köp och vad som utgör en gåva skulle dock kunna komma att variera beroende på om bedömningen sker i en civilrättslig eller skatterättslig kontext. Att tillåta denna typ av variation riskerar att leda till att den eftersträlvade förutsebarheten går förlorad. En rimlig slutsats är därför att civilrättsliga begrepp som utgångspunkt bör ha samma innebörd i såväl civilrätten som i skatterätten.³⁹

3.3 Analys - hur bör bedömningen ske

Melz identifierar två möjliga sätt att för hur innebörden av civilrättsliga begrepp kan bedömas i skatterätten. Dessa är 1) en rent civilrättslig bedömning, 2) en skatterättslig utvidgning av

36 Kjellgren 1997 s 58

37 Kjellgren 1998 s 59

38 jfr. Pahlsson 2009 s 70

39 Bergström 1978 s 72

civilrätten, eller en skatterättslig civilrättslig bedömning.⁴⁰

Vid en **rent civilrättslig bedömning** är den skatterättsliga tolkningen som namnet antyder i själva verket inte alls skatterättslig utan istället civilrättslig i sin natur. Detta tillvägagångssätt avspeglar grundtanken att det som är ett köp i civilrätten även skall vara det i skatterätten. Vid en sådan bedömning uppstår i idealfallet ingen skillnad mellan den civilrättsliga och skatterättsliga innebörden av ett begrepp.

En **skatterättslig utvidgning av civilrätten eller en skatterättslig civilrättslig bedömning** innebär enligt Melz att skatterättsliga principer i form av exempelvis skatteförmågeprincipen och/eller skatterättsliga ändamålsskäl tillåts influera och påverka den civilrättsliga bedömningen.

Melz exemplifierar vad han avser med sin typologi utifrån RÅ 2004 ref 1 (SIPANO II). I målet var det fråga om att tillgångar överfördes i sidled från ett aktiebolag till ett annat med resultatet att en värdeöverföring inträffade vilken kom att klassas som utdelning av RR trots att aktieägarna inte direkt förfogat över de överförda tillgångarna.

Om RR hade ägnat sig åt en skatterättslig utvidgning av civilrätten eller velat skapa en skatterättslig civilrätt så hade detta kunnat ske med hjälp av skatterättsliga principargument och/eller skatterättsliga ändamålsargument. Exempelvis kunde man från Regeringsrättens sida valt att skapa ett särskilt skatterättsligt utdelningsbegrepp som beaktar skatteförmågeprincipen. Därmed hade utdelningsbegreppet fått en specifik skatterättslig betydelse som hade innefattat ett krav på att det skattesubjekt som genom värdeöverföringen skall beskattas för utdelning också tillförts medel för att kunna betala denna skatt. Om så inte skett så skulle det skatterättsligt inte vara fråga om utdelning. Ett annat sätt att hantera den situation som var aktuell i SIPANO II kunde, enligt Melz, vara att inte betrakta värdeöverföringen som utdelning överhuvudtaget eftersom den inte tagit vägen via aktieägaren, därmed skulle den civilrättsliga bedömningen att förfarandet utgjorde utdelning betraktas som en juridisk fiktion.⁴¹ Med en sådan tolkning skulle man skapa en speciell skatterättslig lösning av situationen och undvikit att knyta de skatterättsliga rättsföljderna till innebörden av utdelningsbegreppet.

Även Grosskopf har diskuterat förekomsten av en skatterättslig civilrätt samt beskrivit vilken form denna kan ta. Han ger flera exempel på i vilka situationer en skatterättslig civilrätt skulle kunna uppstå. Bland annat utgår han ifrån kopplingen mellan skatterätten och den civilrättsliga redovisningsrätten vid fastställandet av beskattningsunderlaget. Grosskopf menar att exempelvis vid värderingen av kundfordringar präglas civilrätten av att skyddet för borgenärerna gör att värdet på kundfordringar tenderar att pressas nedåt. Skatterätten däremot har dels ett intresse av att fastställa

40 Melz 2004 s 230

41 Melz 2004 s 232 samt Wiman SN 2004 s 231

ett lägsta värde för kundfordringen för att kunna bestämma det relevanta beskattningsunderlaget dels ett intresse av säkerställa skatteunderlaget vilket torde innebära att värderingen av fordringen tenderar att pressas uppåt.⁴² Därmed präglas skatterätten och civilrätten i det aktuella fallet av att två motstående värden påverkar bedömning åt olika håll. Detta innebär att samma rättsfakta skulle kunna komma att bedömas olika beroende på om kontexten är civilrättslig eller skatterättslig.

3.3.1 Analys av en rent civilrättslig bedömning

Så som jag antytt ovan är det denna form av bedömning som ligger närmast till hands när civilrättsliga begrepp skall hanteras i skatterätten. Även inom doktrinen synes uppfattningen vara att civilrättsliga begrepp i huvudsak även skall bedömas utifrån samma grunder som i civilrätten.⁴³ Bergström anför i sin avhandling på ämnet att det får sägas vara naturligt att civilrättsliga termer används på samma funktionella sätt i skatterätten som i civilrätten. Det vill säga den aktuella situationen bedöms efter samma grunder som i civilrätten men precis som i civilrätten tillåts begreppen variera inom vissa ramar för att tillgodose lagreglernas varierande syften.⁴⁴ Hultqvist påpekar i en artikel att för att koherensen i rättssystemet skall upprätthållas och det därmed skall vara möjligt att föra ett logiskt resonemang är det rimligt att ett begrepp som definieras i civilrätten även tillämpas med utgångspunkt i samma definition i skatterätten.⁴⁵ Även Grosskopf och Melz menar att en rent civilrättslig bedömning av innebörden av civilrättsliga begrepp bör utgöra utgångspunkt vid tolkning.⁴⁶

Även min egen modell för hur innebörden av civilrättsliga begrepp bör fastställas med utgångspunkt i legalitetsprincipen och värdet av förutsebarhet visar tydligt att en rent civilrättslig bedömning och efterföljande civilrättslig innebörd klart är att föredra framför en skatterättslig civilrätt.⁴⁷

3.3.2 Analys av en skatterättslig civilrättslig bedömning

Att genom tillämpning av exempelvis skatterättsliga principer och ändamålsskäl utvidga och förändra innebörden av civilrättsliga begrepp när de används i skatterättsliga sammanhang ger upphov till en del frågor som berör främst legalitetsprincipens roll i skatterätten. Även om redogörelsen ovan ger starkt stöd för att en rent civilrättslig bedömning bör användas vid fastställandet av innebörden av civilrättsliga begrepp i skatterättsliga sammanhang skall jag ändå

42 Grosskopf 1991 s 224 f

43 Bergström 1978 s 86 f, Grosskopf & Grönfors SN 1990 s 367

44 Bergström 1978 s 86 f

45 Hultqvist SN 1996 s 697

46 Melz 2004 s 230 samt Grosskopf 1991s 227 f, se även Englund SvSkT 1973 s 149 f

47 Jfr Bergström 1978 s 72 där han menar att för en sådan hantering av de civilrättsliga begreppen i skatterätten talar rättssäkerhetsaspekter.

utveckla några argument som kan tala för att en skatterättslig civilrätt i vissa fall kan accepteras.

När det gäller att använda sig av skatterättsliga principer som tolkningsdata vid fastställandet av innebörden av civilrättsliga begrepp skall vi komma ihåg att principernas roll i skatterätten har av tradition främst varit att agera som stöd och vägledning för lagstiftaren när denne utformar lagstiftningen.⁴⁸ Men inom doktrinen går det även att hitta visst stöd för att skatterättsliga principer även kan användas av domstolarna vid tolkning av lag. Exempelvis Kjellgren anför att de centrala skatterättsliga principerna, med vilka han avser kontinuitetsprincipen, skatteförmågeprincipen samt neutralitetsprincipen, kan användas för att belysa vilket av olika tolkningsalternativ som är mest lämpligt.⁴⁹ Även Gunnarsson menar att skatterättsliga principer i form av exempelvis skatteförmågeprincipen kan användas vid tolkning av skattelag. Hon anser att principerna har en dynamisk funktion genom att de har såväl sammanhållande, normdirigerande som legitimerande funktioner. Genom användningen av skatterättsliga principer som tolkningsunderlag kan domstolarna bidra till att upprätthålla en normativ koherens i skattesystemet och ge rättsreglerna en materiellt riktig innebörd i fall där den aktuella lagregeln annars hade skadat den normativa helheten som bör prägla skattesystemet.⁵⁰

De idéer som förs fram av Kjellgren och Gunnarsson skulle kunna ge visst stöd för att skatterättsliga principer kan användas som argument för en skatterättslig civilrätt.

Även specifika skatterättsliga ändamålsskäl kan utgöra grund i en argumentation som förespråkar en särskild skatterättslig tolkning av ett civilrättsligt begrepp. Till exempel skulle risken för skatteundandragande och kringgående av skatterättsliga lagregler kunna utgöra faktorer som talar för en speciell skatterättslig tolkning. Ett sådant system skulle inte vara unikt utan skulle snarare vara ännu ett exempel på att civilrättsliga begrepp kan ha olika innebörd beroende på i vilket sammanhang de används. Att på liknande sätt ge vissa civilrättsliga begrepp en särskild skatterättslig innebörd framstår därför inte som helt verklighetsfrämmande. Bergström anför i i en diskussion rörande huruvida civilrätten skall tillämpas analogt i avsaknad av skatterättslig reglering att det ibland kan vara mer funktionellt och ändamålsenligt att använda sig av en specifikt skatterättslig lösning.⁵¹ Bergström fokuserar på att en specifikt skatterättslig lösning ibland kan ge mer funktionella lösningar än en analog tillämpning av civilrätten. Bergström påpekar dock att en sådan lösning bygger på en bedömning utifrån samma grunder som i civilrätten och att begreppets allmänna innebörd fortfarande måste respekteras.

Mot en skatterättslig civilrätt talar främst rättssäkerhetsskäl. Som framhållits tidigare kan de

48 Lodin, Lindencrona, Melz & Silfverberg 2009 s 28

49 Kjellgren 1997 s 73

50 Gunnarsson SN 1998 s 559

51 Bergström 1978 s 86 f

skattskyldiga sägas ha en rätt att förutsätta att den civilrättsliga innebörd som tillmäts den form de valt för sin transaktion också accepteras skatterättsligt.⁵² Om civilrättsliga begrepp ges en annan innebörd i skatterätten än i civilrätten kommer detta resultera i stora svårigheter för de enskilda skattskyldiga att överblicka de skatterättsliga konsekvenserna av sitt agerande. Att tillåta skatterättsliga ändamålsskäl att influera bedömningen riskerar att skapa en diskrepans mellan hur det civilrättsligt begreppet i en motsvarande situation skulle komma att bedömas i allmän domstol jämfört med i förvaltningsdomstol vilket inte är eftersträvansvärt sett ur ett förutsebarhets- och legalitetsperspektiv. Mot denna bakgrund anför Grosskopf och Grönfors att i det fåtal fall då en avvikelse från huvudregeln att civilrättsliga begrepp har samma innebörd i skatterätten som i civilrätten är påkallad så är det av yttersta vikt att domstolarna och särskilt Regeringsrätten motiverar i vilka situationer och vilka faktorer som öppnar för en särskild skatterättslig bedömning.⁵³ En skatterättsligt civilrättslig bedömning bör därmed i min mening undvikas i möjligaste mån.

3.4 Val av civilrättslig innebörd

Efter att vi slagit fast att civilrättsliga begrepp bör bedömas utifrån rent civilrättsliga grunder med följden att de skall ges en civilrättslig innebörd även i en skatterättslig kontext kvarstår frågan om hur skatterätten skall förhålla sig till begrepp som saknar en klar civilrättslig innebörd respektive till begrepp vars innebörd varierar även inom civilrätten. Dessa frågor är så vitt jag funnit inte analyserade i någon nämnvärd omfattning i doktrinen.

Bergström berör frågan om val mellan olika innebörd perifert och synes utgå ifrån sin teori om att de civilrättsliga begreppens visserligen kan ha varierande innebörd men präglas av återkommande rekvisit och att man därför kan tala om ett begrepps allmänna innebörd. Mot bakgrund av detta menar Bergström att civilrättsliga termer ej bör tillämpas på ett alltför avvikande sätt i skatterätten. Jag uppfattar Bergström som att han därmed menar att så länge den allmänna civilrättsliga innebörden respekteras i skatterätten så är ordningen acceptabel utifrån legalitetsprincipen och värdet av förutsebarhet i rättstillämpningen. Därmed skulle det enligt Bergström inte vara av avgörande betydelse vilken innebörd man väljer att ge ett civilrättsligt begrepp, så länge denna har sin grund begreppets allmänna innebörd.⁵⁴

Samma slutsats kan härledas ur Hultqvist resonemang kring legalitetsprincipen och behovet av att en tolkning av ett civilrättsligt begrepp i ett skatterättsligt sammanhang är en del av *mängden rimliga tolkningar*. Hultqvist påpekar att tolkningen av en rättsregel sker i två steg, det första utgörs

52 se exv. Bergström 1978 s 72, Lodin 2009 s 288 f, Grosskopf & Grönfors 1990 s 360 f samt RÅ 1989 ref 62

53 Grosskopf & Grönfors 1990 s 367

54 Bergström 1978 s 81

av en deskriptiv tolkning som är avsedd att utröna exempelvis meningen i ett språkligt uttryck e.g. en civilrättslig term, det andra steget är det konstruktiva som tar vid om det efter den deskriptiva tolkningen kvarstår rimliga tolkningsalternativ.⁵⁵ Om jag uppfattar Hultqvist rätt innebär en sådan systematik att rättstillämparen först bör analysera det civilrättsliga begreppet med avsikt att finna mängden rimliga tolkningar som i detta fall utgörs av de olika innebörder som begreppet kan ha i civilrättsliga sammanhang. Därefter tar den konstruktiva tolkningen vid och ur mängden rimliga tolkningar växer en specifik innebörd fram.⁵⁶ Till sin hjälp vid den konstruktiva tolkningen har domstolen, enligt Hultqvist, utöver traditionella tolkningshjälpmedel som förarbeten och praxis även den juridiska och historiska kontext som begreppet rör sig i samt den rättsliga systematiken i stort.⁵⁷

Även om vi utifrån Hultqvist systematik får viss hjälp med hur vi skall välja mellan olika innebörd av ett begrepp så är det svårt att se hur den juridiska och historiska kontexten skulle kunna underlätta valet i praktiken. Vid traditionell lagtolkning är det den kontext som det tolkade objektet befinner sig i som kan användas som tolkningsmaterial, i vårt fall handlar det istället om att välja innebörd för ett begrepp som kommer från en helt annan kontext än den som det skall tillämpas i. Möjligen skulle den skatterättsliga kontexten kunna tala för att skatterättsliga värden bör beaktas vid fastställandet av den civilrättsliga innebörden.

Ett av dessa värden skulle kunna vara värdet av förutsebarhet. Det är min uppfattning att desto närmre en innebörd ligger vad som kan benämnas begreppets allmänna innebörd desto mer förutsebar torde den vara. Jag grundar denna slutsats på den uppfattning jag redovisade ovan att ett begrepps allmänna innebörd i huvudsak har sin utgångspunkt i ett begrepps språkliga betydelse.⁵⁸ Detta innebär att även om det inte strider mot legalitetsprincipen att använda sig av en innebörd som rör sig i begreppets ytterkanter så länge innebörden befinner sig inom mängden rimliga tolkning av begreppet så torde en sådan tolkning vara långt mindre förutsebar än en som befinner sig nära begreppets allmänna innebörd. Stöd för en tolkning som ligger nära begreppets allmänna innebörd kan därmed hittas i såväl Hultqvist tolkningslära, som i min normativa teori avseende vilka värden som bör styra hur civilrättsliga begrepp bör hanteras skatterättsligt. En sådan slutsats torde även tala för att utrymmet för att beakta särskilda skatterättsliga ändamålsskäl är än mer begränsat eftersom dessa faktorer torde leda till att tolkningen hamnar längre ifrån begreppets allmänna innebörd än vad som vore fallet om dessa skäl inte beaktades.

Trots detta är det uppenbart att en viss rättsosäkerhet kvarstår kring frågan hur innebörden av

55 Hultqvist 1995 s 331

56 Hultqvist 1995 s 335

57 Hultqvist 1995 s 335

58 Avsnitt 3:1

ett civilrättsligt begrepp i en skatterättslig kontext bör preciseras och rättsvetenskapen är troligen oförmögen att hjälpa rättstillämparna med annat än hopplöst trubbiga och luddiga hjälpmedel.

4. Hanteringen i praktiken

I denna del avser jag att presentera hur civilrättsliga begrepp inom skatterätten praktiskt har hanterats av främst lagstiftaren och domstolarna. Först skall jag kort beskriva hur civilrättsliga begrepp ibland ges en särskild skatterättslig innebörd direkt av lagstiftaren. Efter det skall jag återgå till uppsatsens huvudfråga och se hur frågan om tolkning av civilrättsliga begrepp i ett skatterättsligt sammanhang har berörts i förarbeten och dylikt och slutligen skall problemets hantering i domstolarna beskrivas.

4.1 Skatterättsliga legaldefinitioner av civilrättsliga begrepp

Vissa civilrättsliga begrepp har kommit att av lagstiftaren ges en särskild skatterättslig betydelse via legaldefinitioner direkt i skatterättsliga bestämmelser. Exempelvis fastighetsbegreppet har olika innebörd i skatterätten respektive civilrätten. Det skatterättsliga fastighetsbegreppet omfattar, enligt 2:6 IL byggnad på ofri grund medan det civilrättsliga fastighetsbegreppet, enligt 4 kap JB inte gör detta. Även koncernbegreppet har av lagstiftaren getts en särskild skatterättslig innebörd. Det civilrättsliga koncernbegreppet har en delvis varierande innebörd beroende på i vilket civilrättsligt sammanhang det uppträder men kan något förenklat sägas innebära, i redovisningsrättsliga och bolagsrättsliga sammanhang, att en koncern föreligger om ett bolag kontrollerar mer än hälften av rösterna i ett annat bolag, alternativt äger aktier i detta bolag och kan styra sammansättning av detta bolags styrelse, alternativt via bolagsordning eller dylikt avtal med detta bolag kan utöva bestämmande inflytande över styrelsen i detta bolag. Det skatterättsliga, eller det kvalificerade koncernbegreppet, förutsätter däremot ett 90 % ägande och är av stor betydelse i skatterätten eftersom det styr rätten att ge och ta emot koncernbidrag.⁵⁹

När civilrättsliga begrepp på detta sätt av lagstiftaren ges en särskild skatterättslig innebörd uppstår egentligen inga problem. Legalitetsprincipen respekteras genom att definitionen fastslås i lag och därmed tillgodoses även förutsebarheten eftersom den skattskyldige lätt kan kontrollera vilken innebörd begreppet har i skatterätten.

4.2 Kopplingen mellan civilrätt och skatterätt hos lagstiftaren

Kopplingen mellan civilrätt och skatterätt har inte varit föremål för någon omfattande diskussion i förarbetena. Min uppfattning är att detta är ett resultat av att civilrättens prejudiciella förhållande till skatterätten sedan länge accepterats i svensk rättstradition som en grundläggande del i hur det

⁵⁹ Rabe, Melbi 2007 s 381 ff

svenska skattesystemet fungerar.⁶⁰ I det fåtal fall som jag funnit då förhållandet överhuvudtaget omnämns så sker det ofta som ett led i att beskriva systematiken i skattelagstiftningen och utan att någon form av problematisering sker. I exempelvis prop. 1989/90:110 som låg till grund för den stora skattereformen i början av 1990-talet diskuteras i anslutning till frågan om hur handelsbolag och stiftelser skall beskattas även förändring i den civilrättsliga regleringen av dessa juridiska personer.⁶¹ Detta illustrerar hur stark kopplingen är mellan civilrätten och skatterätten när det gäller den sistnämndas form och funktion.

I samma proposition diskuteras också frågan om gåvobegreppets hantering och det kan vara intressant för den fortsatta framställningen att notera att man här uppmärksammar frågan om en eventuell problematik på grund av skillnaden mellan det civilrättsliga gåvobegreppet och det skatterättsliga. I detta avseende argumenterar departementschefen för att en civilrättsligt giltig gåva även skall accepteras skatterättsligt och upprätthållandet av en stark koppling mellan civilrätt och skatterätt.⁶²

I propositionen till Inkomstskattelagen 1999:1229 berörs förhållandet inte mer än genom ett direkt konstaterande att civilrättsliga termer och uttryck ofta ligger till grund för tillämpningen av skattelagar.⁶³

Ett undantag från avsaknaden av behandling av förhållandet mellan skatterätt och civilrätt utgörs av de olika utredningar och propositioner som behandlat skatteflyktslagstiftning. Redan i SOU 1975:77 kan man indirekt utläsa att den civilrättsliga innebörden av rättshandlingar som utgångspunkt skall respekteras. Utredningen vill dock tillåta att man inom ramen för tillämpningen av en skatteflyktsklausul bortser från en serie civilrättsligt oklanderliga rättshandlingar och istället beskattar utifrån rättshandlingarnas verkliga innebörd.⁶⁴ Utredningens ståndpunkt bör ses mot bakgrund av att de till synes menar att med den verkliga innebörden avses de ekonomiska konsekvenserna/effekterna av den aktuella serien rättshandlingar.⁶⁵

I proposition 1982/83:84 påtalas att Regeringsrätten sett mycket formellt på civilrättsliga rättshandlingar även i de fall de resulterat i skattemässigt otillbörliga resultat och att en lag om skatteflykt bör användas för att bemöta detta.⁶⁶

SOU 1989:81 gällde ännu en möjlig översyn av skatteflyktsklausulen. Utredningen är intressant eftersom utredaren till skillnad från i ovanstående förarbeten uttryckligen diskuterar det principiella

60 Se kort historik ovan under avsnitt 1:1

61 Prop. 1989/90:110 s 578, 591 f

62 Prop. 1989/90:110 s 400

63 Prop. 1999/00:2 s 517

64 SOU 1975:77 s 48, 55f

65 SOU 1975:77 s 56 jfr. nedan under avsnitt 5.5 där jag med stöd av doktrin argumenterar för att med verklig innebörd skall avses den civilrättsliga innebörden av rättshandlingarna.

66 Prop. 1982/83:84 s 8 f

förhållandet mellan skatterätten och civilrätten. Utredaren vill se en avdramatisering av förhållandet mellan skatterätten och civilrätten. Han menar att civilrätten saknar skydd för det fiskala intresset och att det är häri som konflikten mellan civilrätt och skatterätt ligger. Konflikten bör dock inte lösas genom att skatterättsliga bedömningar tillämpas framför civilrättsliga genom en utvidgad tillämpning och kodifiering av genomsynsdoktrinen. Denna bör endast användas vid skentransaktioner där även en rent civilrättslig bedömning skulle ge samma utfall. Istället föreslår utredaren en skatteflyktsklausul som inte bygger på genomsynsdoktrinen.⁶⁷ Utredaren verkar angelägen om att förhindra skapandet av en särskild skatterättslig civilrätt och denna respekt för civilrätten återspeglas i att han anser att en lag om skatteflykt inte skall tillåtas påverka skattesubjektens taxerade inkomst eftersom denna bygger på civilrättsliga giltiga rättshandlingar, istället skall en avgift utgå utöver den skatt som beräknats på den fastställda taxerade inkomsten⁶⁸.

En skatteflyktsklausul som inte bygger på genomsynsdoktrinen utan istället mer liknar skatteflyktslagens nuvarande utformning skulle visserligen fortfarande riskera att leda till att avtalsparter inte till fullo kan förlita sig på att civilrättsligt giltiga transaktioner också får det skattemässiga resultat som kan förutsättas utifrån en formell synvinkel men å andra sidan innebär tillämpningen av en sådan klausul inte att man bortser från eller gör en icke civilrättslig bedömning av de företagna rättshandlingarna utan blott att en skatterättslig specialregel leder till ett annat skatterättsligt utfall än om de civilrättsliga rättshandlingarna hade lagts till grund för beskattningen.

SOU 1996:44 anknyter i stor utsträckning till den ståndpunkt som togs av utredaren i SOU 1989:81 och anser att genomsynsdoktrinen inte bör ligga till grund för en skatteflyktsklausul. Man anser att den tillämpning av genomsyn/verklig innebörd som utvecklats av RR i praxis är tillräcklig och inte bör riskera att störas av kodifiering.⁶⁹ Det är svårt att säga något konkret om förhållandet mellan skatterätt och civilrätt utifrån detta men med hänsyn till att Regeringsrättens praxis kring genomsyn/verklig innebörd bygger på och är lojal mot tillämpningen av en civilrättslig bedömning⁷⁰ så kan det hävdas att även utredningen ger uttryck för en sådan grundsyn.

I proposition 1996/97:170 sägs uttryckligen att det med hänsyn till rättssäkerhetsaspekten är olämpligt att via såväl lagstiftning som praxis ge upphov till en diskrepans mellan civilrätt och skatterätt i den betydelsen att en rättshandling kan vara civilrättsligt giltig men skatterättsligt ogiltig.⁷¹

De olika uttalanden som gjorts gällande skatteflykt visar att man från lagstiftarens sida accepterar och förstår vikten av att bibehålla koherens mellan civilrätt och skatterätt avseende

67 SOU 1989:81 s 44 ff

68 SOU 1989:81 s 58

69 SOU 1996:44 s 116 ff

70 Se nedan under avsnitt 5.5

71 Prop. 1996/97:170 s 37

innebörden av olika rättshandlingar samtidigt som man identifierar de problem som denna koppling kan ge upphov till men anser att de bör lösas på andra sätt. Genom en lagstiftning mot skatteflykt som inte innebär en kodifiering av genomsynsdoktrinen förmår man att undvika den problematik ur förutsebarhets och legalitetshänseende som en särskild skatterättslig civilrätt riskerar att ge upphov till.⁷²

4.2.1 Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning

En del av förhållandet mellan skatterätt och civilrätt har under senare år kommit att diskuteras relativt utförligt i offentligt tryck. Detta gäller relationen mellan redovisningsrätten och skatterätten.

SOU 2008:80 av utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning analyserar utförligt det faktum att beskattning av näringsverksamhet sker med utgångspunkt i redovisningsrättens normer gällande bokföringsmässiga grunder och vad som utgör god redovisningssed, se IL 14:2.

Utredningen för en diskussion kring fördelar och nackdelar med kopplingen mellan redovisning och beskattning. I en del avseenden kan utredningens argument för och emot vara intressanta även för det övergripande förhållandet mellan skatterätten och civilrätten och dessa skall därför behandlas här.

Ett argument som används för att legitimera kopplingen är att genom att knyta beskattningen till företagets redovisning så uppnås ett resultat som respekterar skatteförmågeprincipen.⁷³ Idén är naturligtvis att redovisningen ger en tydlig indikation på företagets skattekraft och en beskattning med utgångspunkt häri förefaller därmed rimlig. Denna form av argumentation skulle även kunna användas för att legitimera en koppling till civilrätten i många andra fall, särskilt när vi har att göra mer civilrättsliga rättshandlingar som köp eller gåva så torde skatteförmågeprincipen kunna ge stöd för att den civilrättsliga innebörden av begreppet skall vara gällande. Men som jag visat ovan skulle skatteförmågeprincipen i fråga om utdelningsbegreppet ge stöd för att i skatterätten frångå det civilrättsliga utdelningsbegreppet till förmån för en särskild skatterättslig tolkning.⁷⁴

Utredning tar även upp att kopplingen gör det enkelt för företagen att följa lagen, samt leder till minskad arbetsbörda och lägre ekonomiska kostnader för företagen om de kan använda sig av samma underlag för såväl sin civilrättsliga redovisning som för de uppgifter som skall lämnas i deklARATIONEN till skatteverket. Även Skatteverkets arbetsbörda reduceras enligt utredningen om den beskattningsbara inkomsten överensstämmer med den redovisade, och kontrollen av de

72 Att en lag om skatteflykt i dess olika inkarnationer är långt ifrån problemfri ur legalitetsperspektiv bör dock påpekas men kommer inte vidare behandlas här.

73 SOU 2008:80 s 142

74 se avsnitt 3:3.

skattskyldiga underlättas när samma den skattemässiga redovisningen och den bokföringsmässiga är densamma.⁷⁵ Just värdet av förenkling torde utgöra ett starkt argument för en generell koppling mellan civilrätt och skatterätt. Om civilrätten är prejudiciell i förhållande till skatterätten föreligger inget behov för lagstiftaren att skapa ett parallellt system med skatterättsliga definitioner av civilrättsliga rättshandlingar eller att ta sig an det sisyfosarbete som fastställandet av ett skatterättsligt inkomstbegrepp utan grund i civilrätten troligen skulle innebära. För de skattskyldigas del förenklas tillvaron på så sätt att de i de allra flesta fall kan förlita sig på att deras civilrättsliga rättshandlingar accepteras skatterättsligt och det blir därmed enklare för dem att bedöma skattekonsekvenserna av deras agerande. Även domstolarnas och fiskus arbete förenklas genom att de i de flesta fall slipper bedöma sig med att först omdefiniera den civilrättsliga rättshandlingen till sin skatterättsliga motsvarighet.

Som argument mot en koppling anför utredningen att den riskerar att leda till att såväl redovisningsreglerna som skatterätten blir mindre ändamålsenlig än vad som hade varit fallet om de varit fristående från varandra.⁷⁶ Denna slutsats har sin grund i att kopplingen förutsätter att de båda rättsområden tar viss hänsyn till varandra och att detta hänsynstagande påverkar utformningen av redovisningsreglerna och skattelagarna i en riktning som därmed inte blir den mest ändamålsenliga.

Även här kan utrednings argument med viss modifikation tillämpas generellt för kopplingen mellan civilrätten och skatterätten. Det faktum att civilrätten är prejudiciell i förhållande till skatterätten har troligen lett till att kringgåendet av syftet med mången skattelag förenklats jämfört med vad som hade varit fallet om skatterätten varit fristående från civilrätten. Tack vare kopplingen kan det uppstå situationer där den civilrättsliga formen för en rättshandling är ett resultat av de skatterättsliga konsekvenserna denna form ger upphov till istället för tvärtom och detta är givetvis inte syftet med skattereglerna och neutralitetsprincipen.

Slutligen påtalar utredningen det faktum att skatterätten ställer högre krav på bevisning än vad som är påkallat i redovisningen i syfte att kunna fastställa ett korrekt beskattningsunderlag.⁷⁷ Även Grosskopf har tidigare uppmärksammat denna problematik.⁷⁸ Han menar att det föreligger en konflikt mellan civilrätten och skatterätten på redovisningsrättens område som har sin grund i skillnader i lagstiftningarnas syften och den rättsliga kontext som lagarna hänför sig till. Även om såväl Grosskopf som utredningen begränsar sin analys till relationen mellan skatterätten och redovisningsrätten anser jag att även om det måhända inte är befogat att tala om en generell konflikt mellan skatterätten och civilrätten så finns det även mellan andra civilrättsliga rättshandlingar och

75 SOU 2008:80 s 143 f

76 SOU 2008:80 s 146

77 SOU 2008:80 s 149

78 Grosskopf 1991 s 225

begrepp en problematisk skillnad i bevishänseende beroende på om dessa används i en civilrättslig eller skatterättslig kontext. Många civilrättsliga rättshandlingar skulle troligen aldrig resulterat i någon tvist mellan parterna i allmän domstol utan det är enbart beskattningsekvenserna som ifrågasätts, därmed uppstår bevisfrågor avseende värdering och prissättning och dylikt som måste ges en grundligare bedömning än vad som hade varit nödvändigt i ett strikt civilrättsligt sammanhang.

4.4 Sammanfattning

Utöver SOU 2008:80 och vissa uttalanden i anslutning till förarbeten gällande lagstiftning mot skatteflykt så har inte sambandet mellan civilrätten och skatterätten utretts eller problematiserats i någon större omfattning av lagstiftaren eller av denne tillsatta utredningar. SOU 2008:80 gäller dessutom en klart avgränsad del av detta samband, samt ett rättsområde som trots att det formellt tillhör civilrätten får anses ha flera unika drag som saknas i civilrätten generellt. Även det faktum att utredningen än så länge inte resulterat i någon proposition begränsar möjligheten att tydligt uttala sig om vad lagstiftaren anser om kopplingen mellan civilrätt och skatterätt och därmed även dennes uppfattning om hur civilrättsliga termer och begrepp skall användas i skatterätten. De uttalanden som skett i anslutning till arbetet med lagstiftning mot skatteflykt synes mest konstatera att det är problematiskt att underkänna civilrättsligt giltiga rättshandlingar och att problemet därför bör hanteras via andra lösningar. Jag tvingas därför, som jag inledningsvis antydde, att dra mina slutsatser till stor del med utgångspunkt i avsaknaden av material i frågan.

Det faktum att frågan och problemet i så liten utsträckning diskuterats av lagstiftaren antyder att man från lagstiftarens sida är nöjd med och accepterar den nuvarande ordningen. Därmed kan det sägas att innebörden av civilrättsliga begrepp inte skall vara en annan i skatterätten och att lagstiftaren inte bedömt att skatterättsliga ändamålsskäl som exempelvis risk för skatteundandragande förändrar detta. Inkomstbeskattningen och skatterätten bygger i stor utsträckning på civilrätten och lagstiftaren verkar mellan raderna anse att detta förutsätter en hög grad av lojalitet gentemot civilrätten när man inom skatterätten hanterar civilrättsliga begrepp och civilrättsliga rättshandlingar.

5. Regeringsrättens hantering av civilrättsliga begrepp

Detta kapitel är uppdelat i fyra delar. Först beskrivs kort Regeringsrättens grundinställning till hur civilrättsliga begrepp skall hanteras i skatterätten samt hur denna inställning kommit till uttryck i praxis. Efter detta följer en analys som knyter an till problemet med att civilrättsliga begrepp även har varierande innebörd i civilrätten och hur Regeringsrätten hanterat detta. Efter detta följer ett

avsnitt om skentransaktioner samt ett avsnitt om vad som kommit att kallas *verklig innebörd/genomsyn*. Dessa avsnitt har medvetet gjorts relativt korta av den anledningen att den problematik de tar upp utan problem skulle kunna utgöra ett uppsatsämne helt på egen hand. Slutligen återknyter jag till diskussionen om en skatterättslig civilrätt och besvarar frågan om någon sådan existerar i praxis.

5.1 Regeringsrättens grundinställning

De svenska förvaltningsdomstolarna med Regeringsrätten i spetsen har i de allra flesta fall kommit att respektera den civilrättsliga form som parterna valt för en transaktion.⁷⁹ Detta innebär att så länge en transaktion är civilrättsligt giltig så är den även i princip skatterättsligt giltig. Därmed har även de civilrättsliga begrepp som används i skatterätten i de allra flesta fall kommit att i praxis anses ha samma innebörd civilrättsligt som skatterättsligt. De två fall som refereras nedan visar vilken hög tröskel som RR uppställer när det gäller att underkänna den civilrättsliga form som parterna valt för en transaktion.

RÅ 82 1:21 gällde ett optionsavtal mellan ett bolag A och tre privatpersoner. Bolag A hade nyligen förvärvat majoriteten av aktierna i bolag B, medan privatpersonerna fortsatt ägde tre mindre aktieposter vardera i bolag B. Bolag A och privatpersonerna kom att ingå ett avtal i form av en rätt för privatpersonerna att sälja sina aktieposter till bolag A. Avtalet innefattade även en skyldighet för privatpersonerna att använda sina röster i bolag B på det sätt som bolag A önskade, samt ett krav på att aktierna skulle deponeras hos en bank under hela optionstiden och även överföras till bolag A mot erläggande av köpeskilling för det fall privatpersonerna inte brukade sin rösträtt i enlighet med avtalet. Taxeringsnämnden kom att beskatta privatpersonerna utifrån föreställningen att avyttring av aktierna skett redan genom optionsavtalets ingående. Dess uppfattning var att på grund av avtalets karaktär och det faktum att privatpersonerna inte kunde använda sig av sin rösträtt så som en aktieägare normalt kan så var det reella innehållet i avtalet att försäljning skett redan vid tidpunkten för avtalets ingående. Regeringsrätten accepterade inte taxeringsnämndens tolkning utan man upprätthöll, trots de långtgående inskränkningarna i aktieägarens rättigheter, avtalets civilrättsliga form.

Regeringsrätten har i RÅ 1989 ref 62 I o II som gällde två fall av så kallade sale-and-leaseback transaktioner av fastigheter uttalat att stor restriktivitet när det gäller att bedöma transaktionerna efter något annat än avtalens formella karaktär skall råda. I fallet var det fråga om transaktionskedja som innefattade tre olika rättshandlingar; överlåtelse-hyra-optionsavtal. En fastighet hade överlåtits från bolag A till bolag B, sedan hade fastigheten hyrts ut av bolag B till bolag A. Bolag A hade även

⁷⁹ Lodin, Lindencrona, Melz & Silfverberg 2009 s 688 f

en via ett optionsavtal förvärvat en rätt att köpa fastigheten åter från B. Dåvarande länskattemyndigheten anförde att bolag A fortsatt skulle bedömas som ägare till fastigheten. Regeringsrätten däremot menade att om inte andra omständigheter klart visade att den reella innebörden av avtalen var en annan (rimligtvis att det skulle varit fråga om uthyrning) så skall de civilrättsliga rättshandlingarnas formella beteckning, i detta fall överlåtelse-hyra-option, respekteras.

Sammanfattningsvis verkar Regeringsrätten alltså utgå ifrån att den civilrättsliga formen som parterna valt för en transaktion också skall respekteras i skatterätten. Detta är måhända inte särskilt förvånande men ändock glädjande sett ur ett legalitets- och förutsebarhetsperspektiv och stämmer väl överens med den uppfattning som finns i doktrinen att civilrättsliga begrepp skall ges samma innebörd såväl i skatterätten som i civilrätten och att man bör undvika att skapa en skatterättslig civilrätt.

Det finns dock situationer där Regeringsrätten underkänt den valda civilrättsliga formen. När så skett har det ofta berott på att formen hade underkänts även enligt civilrättsliga principer, vi kan till exempel ha att göra med så kallade skentransaktioner, vilka skall behandlas nedan.

5.2 Val mellan olika innebörd av ett civilrättsligt begrepp i praxis

Som vi sett ovan räcker det inte alltid med att RR säger sig respektera den civilrättsliga formen. I flera fall kan innebörden av ett civilrättsligt begrepp variera även inom civilrätten med resultatet att tillämpningen av en skatterättslig lagregel förutsätter, för de fall när ett civilrättsligt begrepp används som systemexternt rättsfakta, att RR slår fast vilken civilrättslig innebörd begreppet har i det aktuella fallet.⁸⁰

Exempelvis var det under en period oklart om det obligationsrättsliga eller det sakrättsliga äganderättsbegreppet skulle tillämpas vid fall av leasing samt sale-and-leaseback.

Det obligationsrättsliga äganderättsbegreppet utgår från avtalstidpunkten och avtalet mellan parterna, medan det sakrättsliga förutsätter någon form av sakrättsligt moment i form av tradition eller denuntiation.

För tillämpningen av det sakrättsliga äganderättsbegreppet talade främst skatterättsliga ändamålsskäl och en vilja att se såväl fiskus som borgenärer som en form av skyddsvärd tredje man.⁸¹ RÅ 1987 ref 5 gällde en luftkonditioneringsanläggning som infogades i en byggnad, det vill säga blev fastighetstillbehör enligt JB, därmed förlorade leasegivaren sitt sakrättsliga skydd. Fråga var om detta innebar att leasegivaren därmed även gick miste om sin rätt att göra värdeminskningssavdrag för klimatanläggningen. Regeringsrätten besvarade frågan nekande och

⁸⁰ se ovan avsnitt 2.2.1

⁸¹ Nerep SvSkT 1989 s 347

ansåg i likhet med det förhandsbesked som givits att det leasegivaren fortfarande kunde göra sitt anspråk på äganderätten till klimatanläggningen gällande mot leasetagaren obligationsrättsligt och att rätten till värdeminskingsavdrag därför kvarstod. I RÅ 1987 ref 166 var problematiken liknande. En täckdikningsanläggning ägd av leasegivaren hade nedgrävts på leasetagarens fastighet så att det sakrättsliga skyddet för leasegivaren gick förlorat. Regeringsrätten ansåg att detta saknade betydelse eftersom det obligationsrättsliga anspråket kvarstod.⁸² Genom dessa mål förkastade Regeringsrätten sålunda det sakrättsliga äganderättsbegreppet till förmån för det obligationsrättsliga när det gäller den skatterättsligt behandling av leasingtransaktioner.

Liknande problematik avseende valet mellan det sakrättsliga och obligationsrättsliga äganderättsbegreppet har varit upp i RR avseende såväl beskattning av realisationsvinster på aktier i RÅ 1981 1:2, på förmögenhetsskatten tid gällande beskattning av aktieinnehav i RÅ 1996 not 290 samt rörande förlustavdrag för aktier i RÅ 1981 1:50.⁸³ Inte i något av dessa fall har RR valt att tillämpa det sakrättsliga äganderättsbegreppet framför det obligationsrättsliga.⁸⁴

Det obligationsrättsliga äganderättsbegreppet torde ligga närmare äganderättsbegreppets allmänna innebörd i den mån någon sådan existerar än det sakrättsliga. Detta skulle kunna tolkas som att RR i den mån det är möjligt tillämpar den civilrättsliga innebörd som ligger närmast det Bergström benämnde *allmän innebörd*.⁸⁵ Det är dock svårt att hitta fall då Regeringsrätten på ett lika tydligt sätt som i de ovan refererade målen ställts inför valet mellan olika civilrättslig innebörd för ett begrepp och därmed saknas även ytterligare fakta för att stödja en sådan slutsats. Även vid ytterligare granskning av vissa av Regeringsrättens domar framstår en sådan slutsats som förhastad.

I stället verkar Regeringsrätten i flera fall tillämpa en pragmatisk metod för att lösa dylika problem istället för att välja en specifik innebörd. Om detta vittnar RÅ 1996 ref 92 som gällde ett överklagat förhandsbesked rörande inkomstbeskattning av en fysisk person som var anställd av ett bolag som inom ramen för en s.k. stock ownership plan skuggsparade i aktier för den anställdes räkning. Dessa aktier var dock inte tillgängliga för lyftning innan ett krav på 5 års anställningstid uppfyllts. Frågan som ställdes var när skattskyldighet för skuggsparandet inträdde. Det vill säga när skulle den anställde beskattas så som för förmån av tjänst på grund av att han blivit ägare till aktierna. Regeringsrätten löste frågan helt utan använda sig av äganderättsterminologin och menade istället att eftersom det fanns ett krav på 5 års anställningstid och rätten till skuggsparandet förföll

82 Regeringsrätten kom visserligen att senare omklassificera leaseingavtalet till ett avbetalningsköp varför rätten till värdeminskingsavdrag för leasegivaren ändock gick förlorad.

83 Se även Lanke SvSkT 2008 s 558

84 Här kan även nämnas RÅ 1998 ref 58 I, II och III som gällde en likande problematik, men där RR inte gått in på den principiella frågan om val mellan olika äganderättsbegrepp och äganderättens innebörd utan istället tillämpat i huvudsak civilrättslig avtalstolkning för att avgöra om rätt till värdeminskingsavdrag föreligger.

85 Bergström 1978 s 94

om anställningen avslutades innan denna tidpunkt så kunde inte aktierna anses intjänade förrän det beskattningsår då kravet på 5 års anställningstid var uppfyllt. Alternativet hade givetvis varit att göra en distinktion mellan det obligationsrättsliga äganderättsanspråket till aktierna vilket kan sägas ha uppstått i och med anställningsavtalet och det sakrättsligt influerade alternativet som istället skulle beaktat att aktierna inte kunde *tillträdas* förrän efter 5 års anställning. Möjligen skulle det kunna hävdas att RR löser problemet med hjälp av civilrättslig avtalstolkning vilket skulle ge stöd för den av Ljungman framförda åsikten att skattedomstolarna tillämpa civilrätten när skatterätten inte ger något svar, vilket i så fall indikerar en ovilja att skapa ett särskilt skatterättsligt rättsläge.⁸⁶

Liknande sätt att kringgå problemet har skett på fastighetstaxeringens område. Där har Regeringsrätten uttalat att den skattemässiga övergången av äganderätten till en fastighet som huvudregel skall ske vid tidpunkten för köpekontraktets upprättande (RÅ 1965 Fi 239, RÅ80 1:24, RÅ 1969 Fi 2166) men att om parterna i köpeavtalet angivet en annan tidpunkt för äganderättsövergången skall denna tidpunkt anses gälla (RÅ 1950 ref 5, RÅ 1993 ref 16).

Regeringsrätten uttalar i RÅ 1993 ref 16 att civilrätten inte uppställer någon exakt tidpunkt för övergången av äganderätten vid försäljning av en fastighet utan denna anses istället övergå successivt på köparen. Detta har föranlett av Regeringsrätten istället via praxis har fått lösa frågan. Grosskopf menar att detta är ett exempel på hur man i skatterätten tvingas försöka hitta en lämplig lösning eftersom civilrätten ej ger något för skatterätten användbart svar.⁸⁷ Regeringsrättens sätt att kringgå problemet med att välja civilrättslig innebörd säger mer om de problem som kan uppstå när civilrätten skall ges prejudiciell verkan i skatterätten än om Regeringsrättens sätt att hantera civilrätten i skatterätten.

Sammanfattningsvis verkar det svårt att säga något konkret om hur Regeringsrätten hanterar frågan om val mellan olika civilrättsliga innebörd av ett och samma begrepp. Möjligen föredrar Regeringsrätten att där det är möjligt tillämpa ett begrepps allmänna civilrättsliga innebörd framför andra tolkningar. Min uppfattning är att detta i den mån det är sant är en god utgångspunkt som Regeringsrätten bör sträva efter. Den allmänna civilrättsliga innebörden torde i skatterättsliga sammanhang vara den mest naturliga sedd till det civilrättsliga begreppets språkliga innebörd och därmed även den för de skattskyldiga mest förutsebara. Även Bergström förespråkar i sin avhandling att civilrättsliga begrepp tillämpas utifrån sin allmänna innebörd när de används i skatterätten.⁸⁸ Att det uppstår fall där det aktuella civilrättsliga institutet inte förmår användas på ett adekvat sätt i skatterätten, så som i de ovan redovisade fallen angående skuggsparande och fastighetstaxering, får istället sägas vara en naturlig brist i ett skatterättsligt system där civilrätten

86 Ljungman 1947 s 66

87 Grosskopf 1991 s 214

88 Bergström 1978 s 81

används som systemexterna rättsfakta. Regeringsrätten sätt att lösa dessa problem har hittills präglats av pragmatism och skatterättsliga ändamålsskäl, sett ur ett förutsebarhets- eller legalitetsperspektiv är detta inte optimalt. Möjligen kan man ur ovanstående rättsfall utläsa en tendens från Regeringsrätten att i ett försök att uppväga dessa brister konstruera lösningar som framstår som relativt fördelaktiga för de skattskyldiga. Detta skulle i så fall delvis reducera de negativa konsekvenserna i förutsebarhets och legalitetsperspektiv som blivit resultatet av lösningarna. Å andra sidan är det möjligt att problemen helt enkelt inte kan hanteras genom en strikt tillämpning av den civilrättsliga innebörden. Ur en sådan synvinkel framstår Regeringsrättens agerande som högst försvarbart.

5.3 Finns det en skatterättslig civilrätt?

Jag skall nu utreda förekomsten av det Melz⁸⁹ och Grosskopf⁹⁰ benämner skatterättslig civilrätt i Regeringsrättens praxis. En skatterättslig civilrätt i praxis torde kunna sägas existera när HD och RR gör olika bedömningar i en civilrättslig fråga.

Frågan om en särskild skatterättslig civilrätt har uppkommit i situationer som kan vara problematiska även i rent civilrättsliga sammanhang, så som frågor gällande leasing och så kallade letter of intent. Det är i dessa sammanhang som vi i doktrinen stöter på begreppet *skatterättslig civilrätt*.⁹¹ Att så är fallet är föga överraskande, om den civilrättsliga bedömningen är oklar och svår så ökar naturligtvis risken att Regeringsrätten skall göra en annan bedömning än Högsta Domstolen och en skatterättslig civilrätt därmed skall uppstå.

Trots att vissa situationer är svåra att bedöma även civilrättsligt har Regeringsrätten visat att den i stor utsträckning strävar efter att göra sin bedömning utifrån ett helt civilrättsligt tillvägagångssätt, så väl när de kan hämta ledning från HD:s avgöranden som när de tvingas bedöma något som ännu inte prövats i de allmänna domstolarna.

Gällande leasing dök en del intressant praxis upp i slutet av 1980-talet, i form av bland annat de ovan refererade målen RÅ 1987 ref 5 och 1987 ref 166. I RÅ 1987 ref 166 kom Regeringsrätten att omklassificera leasingavtalet till ett avbetalningsköp men detta skedde, enligt Grosskopf, genom en civilrättslig bedömning av avtalets verkliga innebörd.⁹² Regeringsrätten avviker alltså från den civilrättsliga form parterna gett transaktionen utan att för den skulle konstruera en särskild skatterättslig civilrätt. Det förutsätts alltså från Regeringsrättens sida att leasingavtalet hade bedömts som ett avbetalningsköp även i en civilprocess i allmän domstol.

89 Melz 2004

90 Grosskopf 1991

91 Se exv. Grosskopf 1991, Persson-Österman 2003 samt Grönfors och Grosskopf SN 1990

92 Grosskopf s 218

Enligt Melz skulle en liknande systematik återkomma i RÅ 2004 ref 1.⁹³ Han menar att RR när den väljer att tolka den aktuella transaktionen som utdelning gör en rent civilrättslig bedömning, trots att man från RR inte väljer att stödja sig på den HD praxis kring frågan som faktiskt fanns.⁹⁴

Även detta senare avgörande indikerar att RR i oklara situationer trots allt strävar efter att göra rent civilrättsliga bedömningar vid tolkning av de aktuella rättsfakta.

Grosskopf anför som exempel på när RR använt sig av en skatterättslig civilrätt det kända Diamantfinansmålet, RÅ 1989 ref 127.⁹⁵

RÅ 1989 ref 127 gällde en privatperson som via ett kreditavtal skulle förvärva ädelstenar från företaget Diamantfinans AB. Kreditköpet av ädelstenarna kom att kosta personen 99 520 kr, och till detta kom en skyldighet att erlægga en förskottsränta om 49 252 kr. Diamantfinans AB skulle under kredittiden komma att behålla kontrollen över ädelstenarna. Regeringsrätten ansåg att köpet av ädelstenarna spelade en helt underordnad roll i avtalet mellan privatpersonen och Diamantfinans AB med resultatet att kreditköpet inte kom att ge upphov till någon skuld och därmed heller ingen avdragsgill förskottsränta.

Jag har dock svårt att se hur detta kan utgöra ett exempel på skatterättslig civilrätt. Enligt mig är det fråga om en traditionell civilrättslig skentransaktion vilken därmed även får genomslag skatterättsligt genom att de rättsfakta som ligger till grund för den skatterättsliga regel tillämpningen förändras. Även Lodin m.fl anser att det i det aktuella fallet var fråga om en skentransaktion.⁹⁶

Även i RÅ 1984 1:90 menar Grosskopf att RR skulle ha skapat en särskild skatterättslig civilrätt.⁹⁷ Målet gällde beskattning av ett s.k förbjudet lån. Den aktuella bestämmelsen i dåvarande KL som stadgade att förbjudna lån skulle beskattas talade uttryckligen om penninglån. Trots detta kom RR att så som ett förbjudet lån delvis beskatta en kredit vid aktieförvärv. Grosskopf menar att *penninglån* utgjorde ett civilrättsligt begrepp vars civilrättsliga innebörd inte innefattar krediter vid aktieförvärv. Regeringsrättens tolkning innebar därmed att man skapade en särskild skatterättslig innebörd för begreppet. Detta föranledde enligt Grosskopf en lagändring där begreppets innebörd skulle preciseras i lagstiftningen eftersom man från lagstiftarhåll skulle ha ansett det olyckligt att det i praxis utvecklats en särskild skatterättslig civilrätt.⁹⁸ Här kan det möjligen varit fråga om en särskild skatterättslig civilrätt, men efterföljande utspel från lagstiftaren får snarast tas som en tydlig markering att en sådan utveckling i praxis är oönskad och indikerar därmed snarast att en eventuell skatterättslig civilrätt i de fall den uppkommer närmast utgör en feltolkning från Regeringsrättens

93 Refererat ovan under avsnitt 3:3

94 Melz 2004 s 230

95 Grosskopf 1991 s 218 Se även RÅ 1989 not 525, RÅ 1989 not 526

96 Lodin, Lindencrona, Melz & Silfverberg s 690.

97 Grosskopf 1991 s 221

98 prop. 1989/90:110 s 599 f

sida.

I RÅ 2003 ref 60 var det fråga om en privatperson (B.L) som förvärvat ett hus från ett aktiebolag som hon var delägare i. Köpeskillingen uppgick till 1 600 000 varav 400 000 skulle erläggas genom att en revers upprättades mellan aktiebolaget och B.L. Fråga var om den aktuella reversen skulle anses som ett penninglån enligt dåvarande 12:7 ABL och därmed beskattas som ett förbjudet lån enligt 11:45 IL. Regeringsrätten inledde med att konstatera att avsikten med att i lagstiftningen använda termen penninglån är att begränsa lagregelns tillämpningsområde till att inte gälla saklån från eget aktiebolag. Domstolen ansåg dock att det i det aktuella fallet var fråga om penninglån utifrån tanken att effekten av ett kontant lån från ett eget aktiebolag såväl som effekten av den lämnade reversen är att B.L får ett ökat konsumtionsutrymme. Regeringsrättens argumentation förefaller bristfällig, om det avgörande är det ökade konsumtionsutrymmet torde det inte finnas någon anledning att särskilja penninglån från saklån. Även vid ett saklån från ett eget aktiebolag uppstår med Regeringsrättens logik ett ökat konsumtionsutrymme motsvarande kostnaden för att förvärva eller hyra låneobjektet av en extern part för marknadsvärdet. Med denna argumentation torde alla lån omfattas av de aktuella bestämmelserna.

Det saknas praxis från Högsta Domstolen avseende den rent civilrättsliga innebörden av termen penninglån och förarbetsuttalandena ger föga vägledning mer än att begreppet penninglån omfattar andra former av lån än enbart kontantlån, så som överdrivet förmånliga varukrediter.⁹⁹ Nerep och Samuelsson identifierar problemet med att en civilrättslig term i huvudsak kommer att prövas i skattedomstolarna och risken för att det därmed utvecklas en särskild skatterättslig civilrätt, de går dock inte så lång som Grosskopf i att hävda att någon sådan faktiskt existerar.¹⁰⁰ Det kan alltså hävdas att i avsaknad av en tydlig fastställd civilrättslig innebörd av begreppet penninglån att jämföra med den innebörd begreppet givits i skatterätten kan det heller inte hävdas att den sistnämnda innebörden skulle utgöra en särskild skatterättslig civilrätt.

Även Lanke synes hävda att RR i ovan refererade RÅ 1996 ref 92¹⁰¹ skapat en skatterättslig civilrätt, även om hon inte använder sig av denna terminologi. Hon hävdar att RR i detta mål skulle ha haft för avsikt att skapa ett särskilt skatterättsligt ägandebegrepp som innebär att äganderätten till aktier övergår vid tillträdespunkten istället för vid avtalstillfället.¹⁰² Jag delar som sagt inte Lankes uppfattning, utan menar att Regeringsrätten, istället valt att lösa problemet utan att beröra äganderättsbegreppets roll och innebörd i dylika situationer. Därmed uppstår heller inget speciellt skatterättsligt äganderättsbegrepp.

99 prop. 1973:93 s 133

100 Nerep & Samuelsson 2009 s 398 ff

101 Se ovan under avsnitt 5:2

102 Lanke SvSkT 2008 s 558

Sammanfattningsvis är det tveksamt om det i praxis existerar någon egentlig skatterättslig civilrätt, i den mening att man från RR:s sida modifierar civilrätten och civilrättsliga begrepp utifrån skatterättsliga principer, så som skatteförmågeprincipen, eller skatterättsliga ändamålsskäl. Att RR ibland väljer att ormkarakterisera den civilrättsliga form som åsatts en eller flera civilrättsliga rättshandlingar efter deras verkliga innebörd innebär inte att RR därmed skapar en skatterättslig civilrätt. Lika så innebär det faktum att RR ibland löser skatterättsliga problem utan att tolka de civilrättsliga rättshandlingarna inte att man skapar en skatterättslig civilrätt.¹⁰³

Även om Grosskopf själv är den som myntat uttrycket så är han nog med att påpeka att skatterätten harmoniskt följer civilrätten och att felaktiga skatterättsliga tolkningar av civilrätten korrigeras i efterföljande praxis och lagstiftning.¹⁰⁴ En skatterättslig civilrätt torde därmed enbart utgöra ett interimistiskt tillstånd som uppstår på grund av att man i skatterätten antingen tvingats göra civilrättsliga bedömningar av saker som ännu inte avgjorts av HD, och därmed getts en bestämd civilrättslig innebörd, eller att HD förändrar sin praxis kring ett civilrättsligt institut med följden att Regeringsrättens praxis helt plötsligt kommer att skilja sig från den rent civilrättsliga och därmed skulle kunna klassas som skatterättslig civilrätt. Begreppet en skatterättslig civilrätt blir därför en teoretisk konstruktion som visserligen skulle kunna uppstå även i praktiken men vars betydelse hittills varit högst begränsad.

5.4 Skenrättshandlingar

Begreppet skenrättshandling kan härledas från 34 § Avtalslagen. Där kan utläsas att ett skuldebrev, kontrakt eller annan skriftlig handling som upprättats för skens skull endast är giltig i en godtroende förvärvares hand. I civilrätten så avser 34 § avtalslagen att skydda borgenärer från att vilseledas av avtalsparterna medan det i skatterätten istället är fiskus man önskar vilseleda.

Bergström särskiljer skenrättshandlingar från andra typer av felaktigt rubricerade rättshandlingar *därigenom att parterna i samförstånd vid avtalstillfället gett rättshandlingen ett annat innehåll vad de i verkligheten avsåg*.¹⁰⁵ Lodin m.fl. definierar en skentransaktion som *en rättshandling som aldrig företagits eftersom det inte varit parternas avsikt*¹⁰⁶. En skenrättshandling betraktas av RR som en nullitet, det vill säga som att den aldrig inträffat, såväl skatterättsligt som civilrättsligt. Därmed överensstämmer Regeringsrättens sätt att hantera skentransaktioner med hur skenrättshandlingar hanteras i rent civilrättsliga situationer. För exempel på rättsfall där Regeringsrätten hanterat problematiken med skentransaktioner se ovan refererade RÅ 1989 ref 127

103 Se ovan under avsnitt 5:2

104 Grosskopf 1991 s 228

105 Bergström 1978 s 104

106 Lodin, Lindencrona, Melz & Silfverberg 2009 s 689

samt RÅ 1964 Fi 1297.

Det sistnämnda fallet gällde en skattskyldig som ägde aktier i ett bolag vilka han regelbundet sålde till en fondkommissionär strax innan de skulle lämna utdelning. När utdelningen sedan kommit fondkommissionären till del köpte den skattskyldige tillbaka aktierna. Eftersom kapitalvinsten den skattskyldige gjorde på försäljningen av aktierna var skattefri enligt dåvarande regler kunde en skattepliktig utdelning därmed omvandlas till en skattefri kapitalvinst. För fondkommissionären blev utdelningen visserligen en skattepliktig inkomst men denna kvittades mot den efterföljande kapitalförlusten som uppstod då aktierna såldes tillbaka till den skattskyldige.

Skenrättshandlingar i skatterätten handlar alltså helt enkelt om att tillämpa en princip som är såväl lagstadgad som vida accepterad även i civilrätten där vissa typer av rättshandlingar helt enkelt inte ges någon rättslig betydelse. Att RR väljer att bortse från skenrättshandlingar vid bedömningen av de skatterättsliga rättsföljderna av en lagregel är därmed en naturlig konsekvens av en civilrättslig bedömning på rättsfaktum sidan. Utvisar denna civilrättsliga bedömning att det är fråga om en skentransaktion så föreligger inte de civilrättsliga rättsfakta som skulle ligga till grund för den skatterättsliga rättsföljden och därmed blir rättsföljden en annan. RR är därmed trogen civilrätten vid sin hantering av skenrättshandlingar.

5.5 Verklig Innebörd/Genomsyn

I likhet med skenrättshandlingar så innebär tillämpningen av doktrinen om verklig innebörd/genomsyn att den civilrättsliga form som givits en eller flera sammansatta rättshandlingar inte accepteras. Till skillnad från vid skentransaktioner är det dock inte fråga om att betrakta rättshandlingen som en nullitet utan det blir istället aktuellt med en omklassificering, det vill säga att finna den verkliga innebörden i rättshandlingarna.

Regeringsrättens praxis kring verklig innebörd kan förklaras genom att vi fokuserar på två principiellt viktiga mål. Det första, RÅ 1998 ref 19 gällde en utdelning av aktier i Z från AB Y till AB X och en indragning av aktier i AB Y från X. Regeringsrätten ställde frågan om transaktionerna skulle behandlas var för sig eller som en enhet.

Man konstaterade att rättshandlingarna framstod som säregna ur bolagsrättsligt synpunkt sedda isolerade från varandra och att de endast framstod som rimliga om de betraktades som en enhet. Därmed skulle de utdelade aktierna i Z ses som vederlag för AB X aktier i AB Y och realisationsvinstbeskattning av AB X för försäljning av aktierna i AB Y skulle därmed ske. RR kom alltså att betrakta transaktionen som en avyttring av aktier mot ersättning i form av andra aktier, istället för som två separata rättshandlingar i form av utdelning och indragning. Regeringsrätten slog därmed fast att flera rättshandlingar kan komma att bedömas gemensamt vid fastställande av

verklig innebörd. I det aktuella fallet ansåg RR att den verkliga innebörden av transaktionen var en avyttring.

Det andra principiellt viktiga fallet är RÅ 2004 ref 27. I målet hade en skattskyldig genom ett avtal den 26 oktober 1994 upplåtit avverkningsrätt på en fastighet till AB A, som kontrollerades av den skattskyldiges make, mot en ersättning om 700 000 kr. AB A skulle erlagga betalning i två omgångar om 150 000 kr den 30 november 1994 och 550 000 kr den 30 januari 1996, 1996 hade dock enbart 80 000 kr influtit. AB A kom den 27 oktober 1994 att upplåta samma avverkningsrätt till AB C mot ersättning uppgående till 1000 000 kr vilken erlades kontant och var full betald 1995. Eftersom reglerna om beskattning av upplåtelse av skogsavverkningsrätter tillät att beskattning skedde vartefter betalningen inflöt kom den skattskyldige att nästintill helt slippa erlagga skatt för upplåtelsen till AB A. SKV gjorde gällande att RR med tillämpning av en särskild skatterättslig genomsynsdoktrin borde slå fast att den skattskyldige skall beskattas för den inkomsten som AB A, kontrollerat av dennes make, erhållit genom upplåtelsen till AB C. Regeringsrätten avslag SKV yrkande och betonade att oaktat att de skattskyldige kan ha haft som motiv till upplägget att kringgå skattelagstiftning och undgå beskattning så är rättshandlingarna civilrättsligt giltiga och skall därmed även ligga till grund för de skatterättsliga effekterna.

Vad som avses med den verkliga innebörden när RR använder detta uttryck är enligt Hultqvist, den verkliga civilrättsliga innebörden, av transaktionen.¹⁰⁷ Här hämtar Hultqvist stöd i att begreppet rättshandling är ett i grunden civilrättsligt begrepp och att fastställandet av en rättshandlings verkliga innebörd därmed måste avse fastställandet av dess verkliga **civilrättsliga** innebörd.¹⁰⁸ Tidigare har man talat om att med verklig innebörd avses någon form av ekonomisk verklig innebörd men detta förkastar alltså Hultqvist.¹⁰⁹ Regeringsrätten gör när den bedömer en transaktions verkliga innebörd en distinktion mellan den beteckning som en rättshandling getts av parterna och den faktiska innebörden av denna. Hultqvist menar också att eftersom rättshandling är ett civilrättsligt begrepp så är det också en civilrättslig bedömning med tillämpning av civilrättsliga tolkningsinstrument som skall användas för att fastslå den verkliga innebörden i en transaktion. Som exempel anger Hultqvist den civilrättsliga avtalstolkningen som tar sin utgångspunkt i vad parterna varit överens om, och att flera avtal i vissa fall skall bedömas som en enhet eftersom det aldrig existerat någon risk för att avtalskedjan skulle stanna upp mitt i, och/eller parterna redan som utgångspunkt förutsatt att vissa led i transaktionen utgjort närmast överflödiga visuella effekter.

Även Bergström verkar mena att det är den civilrättsliga verkliga innebörden som skall läggas

107 Hultqvist SN 2007 s 703, samt SvSkt 2009 s 111

108 Hultqvist SN 2007 s 699

109 Se ovan under avsnitt 4:2 samt SOU 1975:77 s 56

till grund för bedömningen av rättshandlingar. Han påtalar att avsaknaden av affärsmässiga motiv och det faktum att transaktionerna föranleds i syfte att uppnå skattefördelar inte förtar deras civilrättsliga giltighet.¹¹⁰ I RÅ 2004 ref 27 var avsikten verkligen att upplåta avverkningsrätten till makens bolag, medan avsikten i RÅ 1998 ref 19 var att med hjälp av ett antal säregna transaktioner avyttra aktier i ett bolag utan att realisationsvinstbeskattning skulle inträda. Bergström verkar alltså i likhet med Hultqvist betona att verklig innebörd i stor utsträckning handlar om civilrättslig avtalsstolkning med fokus på partsavsikterna.¹¹¹

Bergström och Hultqvist slutsatser stöds av att RR, enligt min uppfattning, i RÅ 1998 ref 19 verkar ha utgått från en civilrättslig avtalsstolkning och slagit fast att det parterna avsåg med avtalen om utdelning och indragning av aktier var i själva verket ett avtal om avyttring av aktier mot ersättning i form av andra aktier. Även RÅ 2004 ref 27 visar vilken stor vikt RR tillmäter den civilrättsliga giltigheten i en transaktion. Trots att man i domen påtalar att transaktionen kan vara föranledd av en önskan att kringgå skattelagstiftning så låter man inte skatterättsliga ändamålsskäl påverka sin bedömning utan man bedömer den verkliga innebörden i transaktionen med utgångspunkt i rättshandlingarnas civilrättsliga giltighet.

Av dessa två rättsfall kan enligt mig följande slutsatser dras. Dels den att Regeringsrätten, som i de flesta andra sammanhang, visar stor lojalitet mot civilrätten. Även när RR i RÅ 1998 ref 19 väljer att tillämpa en verklig innebörd som är en annan än den av parterna angivna så gör man detta genom att hänvisa till en civilrättslig verklig innebörd. Det vill säga fastställandet av den verkliga innebörden är inte en speciell skatterättslig metod utan är enligt flera rättsvetenskapsmän¹¹² en metod för avtalsstolkning med en klar grund i civilrätten, det handlar om att fastställa transaktionens verkliga civilrättsliga innebörd. Därmed upprätthåller RR civilrätten prejudiciella ställning även när den väljer att frångå den civilrättsliga form parterna gett en transaktion och istället utgå ifrån transaktionens verkliga innebörd.

5.5.1 2008 års fall angående verklig innebörd

Under 2008 kom RR att avgöra ytterligare några mål där den verkliga innebörden av ett avtalsförhållande aktualiserades.¹¹³

RÅ 2008 ref 41 gällde en skattskyldig (A) som var ägare till en kapitalförsäkring hos ett utländskt försäkringsbolag (B). A kom att via sitt helägda bolag (C AB) att tillsammans med B skapa ett svenskt kommanditbolag (D KB) vilket skulle ägas till 5 % av C AB i egenskap av

¹¹⁰ Bergström SN 2004 s 773f

¹¹¹ Bergström SN 2004 s 773f

¹¹² Se exempelvis Bergström 2004 och Hultqvist 2007

¹¹³ Utöver RÅ 2008 ref 41 och RÅ 2008 ref 54 för vilka jag redogör här, använde sig RR även av verklig innebörd i RÅ 2008 not 113 samt RÅ 2008 not 169

komplementär och till 95 % av B i egenskap av kommanditdelägare. I samband med bildandet skulle B tillskjuta 50 000 kr som startkapital medan C AB inte skulle bidra med något. Avtalet om vinstdelning utgick från att kommanditdelägaren skulle erhålla en proportionell andel av vinsten i förhållande till sitt insatskapital, medan komplementären ensam skulle bära en förlust.

Komplementären skulle ansvara för den löpande administrationen, samt upprätta bokföring och bokslut i D KB.

Av bokföringen i D KB framgår att den första verifikationen i bolaget bestod av de 50 000 kr som tillskötts i andelskapital den 3/3 1994. Nästa verifikation var ett lån från D KB till A på 49 500 som utgick från bolaget den 18/4 1994. I D KB kom det under 1994 att via privatpersonen A bedrivs försäkringsmäklerverksamhet vilket resulterade i en vinst på 1 325 405. Under året lånade A även vid två ytterligare tillfällen från D KB så att bolagets lånefordran på honom totalt uppgick till totalt 334 500 kr. Denna lånefordran överläts den 28/11 1994 i form av en revers till B utan att något vederlag verkar ha utgått. Samma dag överlät B sina andelar i D KB till ett annat KB (E KB) för 1 183 000. Köpeskillingen bestod dels av en kontant del om 848 500 som kom att den 1/12 1994 överförs från E KB till B med angivandet av A:s försäkringsnummer hos denna. Dels av en som andelsägaruttag betecknad del vilken direkt kunde knytas till de medel som A lånat från D KB.

Regeringsrätten går efter att ha redogjort för omständigheterna i fallet vidare med att konstaterar att det saknas uppgifter som belyser frågan om B:s delägarskap i C KB. Det saknas därmed, enligt RR, omständigheter som kastar ljus över varför ett utländskt bolag helt plötsligt väljer att som kommanditdelägare ge sig in i försäkringsmäklerbernschen i Sverige. Man poängterar också att kapitalinsatsen verkar ha lånats av A redan innan någon egentligen verksamhet inletts i bolaget. Detta leder RR till slutsatsen att B varken bidragit med något rörelsekapital till D KB eller på något annat sätt bidragit till verksamheten i D KB och det är därmed svårt att förstå varför B likväl skall ha rätt till överskottet från bolaget. RR slår därefter fast att bildandet av C KB skett helt på initiativ av A och att B:s medverkan varit helt passiv. RR påpekar också att det framstår som osannolikt att E KB skulle ha betalat 1 183 000 kr för D KB samtidigt som kassan i det sistnämnda bolaget överfördes till B. E KB kan inte heller ha utgivit det som i köpeavtalet betecknats som andelsägaruttag. Detta i kombination med hur bolaget bildats och drivits, samt hur vinstfördelningen sett ut leder RR till att slå fast att den verkliga innebörden av avtalet inte varit annan än A ensam skulle förfoga över vinsten i D KB.

I RÅ 2008 ref 54 var det fråga om en skattskyldig (A) som ingått ett avtal om kapitalförsäkring med ett försäkringsföretag på Bermuda (B). Betalning till kapitalförsäkringen skedde genom A överlät fordringar som han innehade på av honom helägda bolag till B, vilka sedermera delvis även kom att ersättas av en konvertibel. Värdet av fordringen kom att inräknas i den kapitalförsäkring

som A tecknat och eventuella räntor kom även att gottskrivas denna kapitalförsäkring. Om försäkringen skulle utlösas skulle B betala försäkringens marknadsvärde samt 0.1% av detta. Försäkringen hade en förvaltningsavgift på 1.2 % av försäkringskapitalet.

SKV hävdade att det förelåg ett bulvanförhållande mellan A och B och att A därmed fortsatt skulle anses som ägare till fordringarna och konvertibeln samt beskattas för utfallande ränteinkomster. RR riktade istället in sig på själva försäkringsförhållandet och kom fram till att på grund av den låga risk som B tog saknade avtalet betydelse från försäkringssynpunkt. Det var helt enkelt inte fråga om någon försäkring.

Regeringsrätten fokuserar i fallen på att de synbara omständigheterna framstår som orimliga och att överenskommelsen mellan parterna måste ha varit en annan än handlingarna i målet gör gällande. Hultqvist anser att RR genom dessa mål bekräftar att man gör civilrättsliga bedömningar på faktumsidan av avtalens innehåll, genom att först kvalificera de relevanta omständigheterna i det aktuella fallet efter deras korrekta civilrättsliga innebörd och därefter bestämma den skatterättsliga rättsföljden.¹¹⁴ I RÅ 2008 ref 41 ansåg man att den verkliga civilrättsliga innebörden var att en annan vinstfördelning än den angivna gällde mellan parterna. I RÅ 2008 ref 54 valde man istället att, med tillämpning av det Hultqvist anser vara ett civilrättsligt försäkringsbegrepp¹¹⁵, utgå ifrån att den aktuella risknivån var alldeles för låg för att det skulle kunna vara fråga om en försäkring.

Även om det är lätt att tro att RR låter skatterättsliga ändamålsskäl i form av en vilja att undvika skatteflykt påverka avgörandet, så delar jag Hultqvist uppfattning att man från RR:s sida utgår från en civilrättslig bedömning när man avgör frågan. I vart fall uppfattar jag RR som så att man från domstolens sida i alla fall anser sig göra en civilrättslig bedömning, huruvida det faktiskt är en korrekt civilrättslig bedömning eller ej kan vi naturligtvis inte veta eftersom HD knappast kommer ställas inför en identisk problematik.

Sammanfattningsvis är alltså verklig innebörd inte ett sätt att via skatterättsliga ändamålsskäl angripa skatteflykt och kringgående av skattelag. Det är istället fråga om att respektera civilrättens självständighet i relation till de beteckningar som avtalsparter åsätter sina rättshandlingar. Detta kan innebära att vid fastställandet av den verkliga innebörden så förhindras kringgående av skattelagstiftning och skatteflykt men detta är inte den direkt avsikten med förfarandet. Verklig innebörd är inte en särskild skatterättslig metod utan ett i civilrätten förankrat tillvägagångssätt för omkaraktärisering i de fall den angivna civilrättsliga formen inte överensstämmer med den rättsliga realiteten.

114 Hultqvist SN 2008 s 623

115 Hultqvist SN 2008 s 624

5.6 Sammanfattning

Regeringsrätten är i sin tillämpning av civilrätten till synes mycket noga med att undvika såväl att skapa en skatterättslig civilrätt som att underkänna civilrättsligt oklanderliga transaktioner utifrån skatterättsliga ändamålsskäl. I de fall civilrättsliga begrepp skapar svårigheter för Regeringsrätten när den skall hantera skatterättsliga problem försöker man istället lösa problemen med hjälp av särskilda skatterättsliga lösningar istället för att omdefiniera begreppen utifrån en särskild skatterättslig innebörd. En sådan metod är visserligen inte optimal, särskilt inte i förutsebarhetshänseende men man undviker den begreppsförvirring och än större osäkerhet ur legalitets- och förutsebarhetssynpunkt som en skatterättslig civilrätt skulle resultera i. När det gäller hanteringen av skenrättshandlingar och fastställandet av rättshandlingarnas verkliga innebörd har jag visat hur detta sker inom ramen för existerande civilrättsliga metoder och att det därmed inte är fråga om något skatterättsligt tillvägagångssätt.

Del 2

6. Gåvobegreppet Inledning

Gåvobegreppet är ett exempel på ett civilrättsligt begrepp som har stor betydelse inom skatterätten i egenskap av systemexternt rättsfakta i skatterättsliga lagregler. Vissa skulle hävda att gåvobegreppets betydelse har minskat sedan gåvoskatten togs bort men innebörden av gåvobegreppet fortsätter att spela en stor roll även vid inkomstbeskattningen.

Exempelvis är fortfarande distinktionen mellan icke-avdragsgill gåva respektive avdragsgill kostnad av stor betydelse i inkomstslaget näringsverksamhet. Även gränsdragningen mellan skattefri gåva och en kapitalvinstbeskattad avyttring aktualiserar frågan om gåvobegreppets innebörd i skatterätten. Slutligen kan även nämnas den gråzon som ibland kan uppstå mellan ersättning p g a tjänst, vilken är skattepliktig, respektive mottagandet av en skattefri gåva. Gåvobegreppet fortsätter alltså att spela en viktig roll i skatterätten.

Jag skall nu med utgångspunkt i den allmänna analys som jag gjorde av civilrättens koppling till skatterätten i Del 1 redovisa och analysera innebörden och tillämpningen av gåvobegreppet i en skatterättslig kontext. Eftersom det gåvobegrepp som används i skatterätten i grunden är civilrättsligt inleder jag med min framställning med ett avsnitt kring begreppets innebörd i civilrätten, därefter följer motsvarande genomgång för skatterätten, jag avser också att i samband med detta lyfta fram några särskilt intressant problem som rör gåvobegreppet i skatterätten. Slutligen avslutas del 2 med en kombinerad sammanfattning och slutsats.

6.1 Gåvobegreppet i Civilrätten

Gåvobegreppet utgör ett av de civilrättsliga begrepp som har en varierande innebörd även inom civilrätten.¹¹⁶ Det är därför fruktlöst att försöka finna någon allmängiltig innebörd hos gåvobegreppet vilken skulle kunna appliceras generellt på alla tänkbara fall som kan aktualiseras inom rättssystemet. Av samma anledning är det mindre korrekt att tala om gåvobegreppet i bestämd form, eftersom det i själva verket rör sig om flera olika gåvobegrepp. Jag kommer dock även i fortsättningen använda mig av termen gåvobegreppet men med detta avses inte någon särskild innebörd utan enbart gåvobegreppet i generell bemärkelse.

Inledningsvis tänker jag dock, med utgångspunkt, i den diskussion som förts ovan kring om civilrättsliga begrepp kan sägas ha en allmän innebörd i form av vissa återkommande rekvisit, att analysera förekomsten av ett allmänt civilrättsligt gåvobegrepp.

6.1.1 Det allmänna gåvobegreppet

Redan Eschelsson i sin avhandling från slutet av 1800-talet tog sig an den monumentala uppgiften att definiera gåvobegreppet så som det används i svensk rätt.¹¹⁷ Men hon kom snart till slutsatsen att det inte gick att finna någon bestämd innebörd hos gåvobegreppet som var alltigenom tillämplig i svensk rätt. Istället kom Eschelsson att avgränsa några hållpunkter som, enligt henne, kännetecknar en gåva i dess *inskränktaste och egentligaste bemärkelse*.¹¹⁸ Vad Eschelsson tillsynes gjorde var därmed att försöka utröna gåvobegreppets allmänna innebörd.

Eschelssons allmänna gåvobegrepp utgick från att en gåva var en rättshandling mellan två eller flera personer, där den ena personens (givarens) förmögenhet minskade, och den andres (gåvomottagaren) ökade. En gåva kännetecknas även, enligt Eschelsson, av att rättshandlingen är alltigenom frivillig och att inget vederlag utgår.¹¹⁹

Det arbete som inleddes av Eschelsson kom att utvecklas av Bengtsson knappt 60 år senare. Även han konstaterade att gåvobegreppets exakta innebörd i rättsliga sammanhang inte kunde fastställas genom en enda definition.¹²⁰ Bengtsson menar dock att det kan vara befogat att tala om ett enhetligt gåvobegrepp så till vida att vissa drag är regelbundet återkommande i transaktioner som klassas som gåva. Dessa drag är enligt Bengtsson förmögenhetsöverföring från givaren till gåvomottagaren, att överföringen skall ha varit frivillig, samt att gåvoavsikt skall föreligga.¹²¹ Bengtsson två första rekvisit är alltså desamma som Eschelssons och även det sistnämnda kan sägas

116 Se diskussion ovan under 2.2.1 samt även JustR Lindskogs yttrande i NJA 2008 s. 1129

117 Eschelsson 1897 s 4

118 Eschelsson 1897 s 64

119 Eschelsson 1897 s 64

120 Bengtsson SvJT 1962 s 92 ff

121 Bengtsson SvJT 1962 s 694

vara liknande eftersom Bengtsson påpekar att gåvoavsikt ofta kännetecknas av att parterna är eniga om att inget vederlag skall utgå.¹²²

Bengtssons tre rekvisit återkommer sedan hos såväl Bergström¹²³ som hos Silfverberg¹²⁴. Även Högsta Domstolen konstaterar i bland annat NJA 2008 s 1129 att för att gåva skall anses föreligga krävs förmögenhetsöverföring, frivillighet och gåvoavsikt.

Att dessa tre rekvisit utgör grunden i det allmänna gåvobegreppet torde därmed vara klarlagt. Jag skall nu kort analysera vad som egentligen avses med rekvisiten.

6.1.1.1 Förmögenhetsöverföring

Den grundläggande innebörden i detta rekvisit är att gåvogivarens förmögenhet skall minska genom rättshandlingen samtidigt som gåvomottagarens ökar.¹²⁵ Silfverberg antyder dock att rekvisitet numera skall bedömas utifrån ett mer dynamiskt och ekonomiskt präglat perspektiv. Exempelvis skulle en gåva kunna föreligga om givaren gratis upplåter nyttjanderätten till en fastighet, förutsatt att givaren i normalfallet tar betalt för en dylik upplåtelse. Eftersom givaren därmed går miste om en inkomst är det enligt Silfverberg möjligt att tala om en förmögenhetsminskning för givaren. På motsatt sätt gäller för gåvomottagaren att denne frigör kapital vilket kan förräntas och därmed leda till en förmögenhetsökning eftersom denne vederlagsfritt kan utnyttja fastigheten, därmed skulle rekvisitet förmögenhetsöverföring vara uppfyllt.¹²⁶ Som Silfverberg påpekar torde dock denna typ av transaktioner kräva att en bedömning görs kring med hur stor säkerhet givaren faktiskt gått miste om en inkomst på grund av rättshandlingen respektive vilken ekonomisk fördel som faktiskt tillkommit gåvomottagaren på grund av dispositionen. Denna typ av bedömningar riskerar att i vissa fall bli mycket komplicerade och hypotetiska till sin natur.

Bedömningen av om en förmögenhetsöverföring har skett skall däremot inte ta hänsyn till om den ena parterna gjort en bra affär vilket resulterat i en värdeskillnad mellan de två prestationerna som utgör transaktionen.¹²⁷ Det är parternas subjektiva uppfattning om att fullgott vederlag har utgått som är avgörande, men detta torde i de allra flesta fall sakna betydelse eftersom gåvoavsikt torde saknas i alla de situationer där förmögenhetsöverföringen har sin grund i en affärstransaktion.

Inte heller krävs det att förmögenhetsökningen hos mottagaren av gåvan motsvaras av en lika stor förmögenhetsminskning hos givaren.¹²⁸ Detta framgår av NJA 1980 s. 642 I och II. I fallen var

122 Bengtsson SvJT 1962 s 694

123 Bergström 1978 s 78 ff

124 Silfverberg 1992 s 14 ff

125 Silfverberg 1992 s 16 f

126 Silfverberg 1992 s 17 f

127 Silfverberg 1992 s 18

128 Englund & Silfverberg 2001 s 104

fråga om gåva till ett aktiebolag i vilket givaren själv ägde aktier. Genom gåvan kom visserligen de övriga aktieägarna i bolaget att berikas på givarens bekostnad men dennes förmögenhet minskade inte med en summa motsvarande storleken på gåvan eftersom värdet av dennes aktier kom att påverkas av det tillskott till aktiebolaget som gåvan utgjorde.¹²⁹

6.1.1.1 Remuneratoriska gåvor och förmögenhetsöverföring

Vid fall av så kallade remuneratoriska gåvor blir kravet på förmögenhetsöverföring problematiskt. Remuneratoriska gåvor kan sägas vara gåvor som utgår som gottgörelse för arbete eller tjänst som utförts av gåvomottagaren för givarens gärning, utan att något krav på vederlag föreligger.

Avgörande för om dessa transaktioner faktiskt skall behandlas som gåvor civilrättsligt blir därmed om prestationerna (gåvan och tjänsten/arbetet) skall bedömas i ett sammanhang eller var för sig. Sker bedömningen var för sig torde det vara fråga om gåva. Om däremot de bedöms i ett sammanhang blir det avgörande om det utgivna vederlaget kan anses motsvara värdet på den utförda prestationen. Om så är fallet elimineras gåvomomentet genom att ingen förmögenhetsöverföring uppstår och transaktionen torde istället ha onerös karaktär, är vederlaget däremot större än värdet av prestationen skulle det istället vara fråga om ett blandat fång, vilket i vissa sammanhang kan bedömas som gåva.¹³⁰

Av intresse här är ett uttalande från lagberedningen i förarbeten om förslag till lag om skuldebrev m.m. Lagberedningen menar att enbart i de fall då det utgivna vederlaget klart överstiger värdet av den utförda prestationen torde det kunna vara aktuellt att behandla överlåtelsen som gåva.¹³¹

Såväl Silfverberg¹³² som Bengtsson¹³³ påpekar att det aktuella förarbetsuttalandet avsåg rent obligationsrättsliga förhållanden och att dess betydelse i till exempel sak- och arvsrättsliga sammanhang var oklar. Trots detta synes lagberedningens uttalande indikera att utrymmet för remuneratoriska gåvor i civilrätten är begränsat. Englund och Silfverberg menar i ett senare arbete att det är tveksamt om gåva civilrättsligt skall anses föreligga i detta sammanhang.¹³⁴ Det sammanhang som avses är troligen avtals- och obligationsrättsliga förhållanden. Även utanför dessa områden torde dock remuneratoriska gåvor i huvudsak inte betraktas som gåvor. Se exempelvis NJA 1936 s. 251, där en frivillig pensionsutfästelse vilken utgjorde vederlag för de anställdas arbete inte betraktades som gåva, samt NJA 1940 s. 682 som gällde den sakrättsliga frågan om

129 För en mer omfattande diskussion och analys av rättsfallen se Silfverberg 1992 s 294 ff, samt Grosskopf 1981 SN 315-326

130 Silfverberg 1992 s 20

131 SOU 1935:14 s 134 f

132 Silfverberg s 21

133 Bengtsson s 102

134 Englund & Silfverberg 2001 s 108

borgenärs rätt till egendom vilken bortgivits som ersättning för utfört arbete. Inte heller i detta mål ansågs HD det vara fråga om gåva.

Att utgången kan bli en annan framgår av NJA 1942 s. 609. I fallet tillämpade HD Ärvdabalkens bestämmelser om att gåvor kan återgå om de kränker bröstarvinges arvslott¹³⁵ på en remuneratorisk gåva av obligationer värda 10 000 kronor till en trotjänarinna som utökad ersättning för omvårdnad och lång och trogen tjänst sen 25 år tillbaka. Till saken hörde att HD till synes ansåg att obligationerna visserligen kunde sägas utgöra skäligt vederlag för trotjänarinnans tjänster med beaktande av den låga ersättning denna tidigare erhållit för sina tjänster. Men man valde trots detta att betrakta överlåtelsen som en gåva. HD synes ha bedömt prestationerna var för sig och utifrån denna bedömning klassificerat överlåtelsen som gåva. Avgörandet visar tydligt hur gåvobegreppets innebörd tilläts variera beroende på sammanhang, och det torde inte råda något tvivel om att det var den arvsrättsliga kontexten och skyddet för tredjeman som låg bakom utgången i målet.

Sammanfattningsvis kan det sägas att remuneratoriska gåvor inom civilrätten som utgångspunkt för en marginaliserad tillvaro. Det kan dock hända att överlåtelser som har karaktären av remuneratoriska gåvor också klassificeras som detta i vissa sammanhang på grund av den rättsliga kontexten. Som huvudregel innebär dock det faktum att ersättningen anses utgöra vederlag för en utförd prestation att ingen förmögenhetsöverföring kan sägas uppkomma och därför är det heller inte fråga om gåva.¹³⁶

6.1.1.1.2 Blandade fång och förmögenhetsöverföring

Även vid de blandade fången blir tillämpningen av förmögenhetsöverföringsrekvisitetet komplicerad. En förmögenhetsöverföring har visserligen skett men den motsvarar inte hela värdet av det överlåtna. I vissa situationer krävs att man slår fast transaktionens karaktär och klassificerar den som antingen gåva eller en onerös rättshandling. För detta tillämpas två olika metoder. Blandade fång kan bedömas utifrån antingen helhetsprincipen, det vill säga transaktionens karaktär bedöms utifrån helheten, eller utifrån delningsprincipen, då transaktionen istället delas upp i en benefik och en onerös del. Inom civilrätten synes huvudsaklighetsprincipen vara den dominerande principen och jag har inte funnit något exempel på tillämpning av delningsprincipen utanför skatterättens område. Vid utmätning enligt 5:5 Utsökningsbalken (1981:774) har huvudsaklighetsprincipen tillämpats i NJA 1991 s 376. Vid tillämpning av Äktenskapsbalkens kap. 8 kap om gåvor mellan makar synes¹³⁷ huvudsaklighetsprincipen vara tillämplig, vilket framgår av NJA 2008 s 457.¹³⁸ När det gäller

135 Nuvarande ÄB 7:4

136 Se även nedan angående tillämpning av gåvoavsiktsrekvisitetet på remuneratoriska gåvor under avsnitt 6.1.1.3

137 Se även NJA 1984 s. 673, det är dock i min mening oklart hur mycket betydelse HD tillmät det faktum att det var fråga om överlåtelse av fastighet.

138 Se även Bengtsson 1962 s 697

konkursrätten och återvinningsreglerna i 4 kap § 6 Konkurslagen (1987:672) har man från lagstiftarhåll till och med skärpt rekvisitet så att som gåva i återvinningshänseende betraktas numera en överlåtelse som delvis har egenskap av gåva. Tidigare krävdes att överlåtelsen huvudsakligen skulle ha egenskap av gåva.¹³⁹ Återigen torde det vara den rättsliga kontexten och skyddet för tredjeman som ger upphov till ett utvidgat gåvobegrepp i dessa sammanhang.

I obligationsrättsliga sammanhang menar såväl Bengtsson som Bergström att det ofta saknas anledning att med hjälp av delningsprincipen eller huvudsaklighetsprincipen fastslå exakt vilken av avtalstyperna, köp eller gåva som är för handen, utan det blir istället fråga om successiv övergång mellan avtalstyperna som kan präglas av kompromissöverväganden föranledda av överlåtelsens blandade natur.¹⁴⁰

6.1.1.2 Frivillighet

Frivillighetsrekvisitet kan negativt definieras på så sätt att en rättshandling inte är frivillig om den sker på grund av en rättslig förpliktelse vilken även kan utkrävas via rättsligt tvång.¹⁴¹ Är det däremot till exempel fråga om en moralisk förpliktelse att utge något är frivillighetsrekvisitet fortfarande uppfyllt.

När det gäller så kallade naturliga fordringar, exempelvis spelskulder och preskriberade fordringar betraktas ett infriande av dessa i regel som en onerös rättshandling. Detta trots att infriandet rättsligt sett präglats av frivillighet, eftersom fordringen inte kan drivas in på rättslig väg och inte heller utgör en rättslig förpliktelse. Infriandet av en naturlig fordran borde alltså i teorin istället ses som frivilligt, och därmed i vissa fall som gåva.¹⁴² Detta kan jämföras med de remuneratoriska gåvorna vilka behandlats ovan. Även de remuneratoriska gåvorna präglas av att de utges frivilligt utan rättslig förpliktelse men trots allt utgör en form av vederlag, en remuneratorisk gåva betraktas dock ibland som gåva medan infriandet av en naturlig fordran aldrig gör det. En skillnad som kan förklara denna ordning kan vara att de naturliga fordringarna, vilket namnet antyder, faktiskt har sin grund i genuint fordringsförhållande även om detta förhållande ej är rättsligt accepterat. De remuneratoriska gåvorna däremot torde ofta utgå, inte på grund av att givaren uppfattar att han eller hon har en skuld till mottagaren utan, ur en vilja att visa tacksamhet och ge erkänsla åt mottagaren för de tjänster denne utfört åt givaren. Bengtsson ifrågasätter dock denna uppfattning och öppnar för att infriandet av en naturlig fordran skulle kunna betraktas som gåva i konkursrättsliga sammanhang för att underlätta återvinning av de utgivna medlen.

Sammanfattningsvis kan dock påpekas att frivillighetsrekvisitet till synes sällan leder till några

139 jfr. Welamson 1961 s 224

140 Bergström 1978 s 144 samt Bengtsson 1962 s 699 f

141 Silfverberg s 19

142 Eschiellsson s 54 f samt Silfverberg s 20

problem. Det diskuteras knappt i Högsta Domstolens praxis mer än som ett led i klargörandet av de tre gåvorekvisiten, och de naturliga fordringarna utgör ett i sammanhanget perifert problem.

6.1.1.3 Gåvoavsikt

Med gåvoavsikt avses att givaren har som syfte med rättshandlingen att berika gåvomottagaren ekonomiskt.¹⁴³ Med gåvoavsikt förstås som utgångspunkt en vilja att vederlagsfritt utge något, detta framgår också av Eschelssons avhandling där hon reducerat gåvoavsikt till att enbart avse utgivelse av något utan vederlag.¹⁴⁴ Rättsvetenskapen kom dock senare att problematisera kravet på gåvoavsikt till att även innefatta en bedömning av motivet bakom rättshandlingen. Man menade om det fanns motiv av framförallt ekonomisk och affärsmässig art till varför givaren företog rättshandlingen så kunde denna inte sägas ske med gåvoavsikt, och därmed förelåg heller inte gåva.¹⁴⁵ Bengtsson menar dock att en sådan tillämpning av kravet på gåvoavsikt visserligen kan accepteras i obligationsrättsliga och avtalsrättsliga förhållanden men att det riskerar att få oskäliga konsekvenser i sakrättsliga sammanhang. Han exemplifierar med egendom som bortges för att främja givarens näringsverksamhet inte enbart på denna grund bör undgås att klassas som gåva och därmed försätta givarens borgenärer i en sämre ställning genom att minska möjligheterna till återvinning.¹⁴⁶ Vad Bengtsson ger uttryck för är en normativ uppfattning om att gåvobegreppets innebörd bör vara en annan i sakrättsliga sammanhang än i obligationsrättsliga. Bengtssons uppfattning berörs även av Andersson, som verkar vara av uppfattningen att kravet på gåvoavsikt bör reserveras för gåvobegreppets obligationsrättsliga innebörd, medan det i sak- och konkursrättsliga sammanhang, på grund av borgenärsskyddet inte bör tillämpas.¹⁴⁷

Inom doktrinen generellt verkar den allmänna uppfattningen idag dock vara att förekomsten av gåvoavsikt skall bedömas utifrån objektiva kriterier.¹⁴⁸ Det vill säga framstår det för en utomstående som om överföringen skedde med gåvoavsikt så skall detta vara tillräckligt. Tungt vägande vid en sådan bedömning blir naturligtvis om transaktionen var ensidig och vederlagsfri och det därmed kan skönjas en vilja hos givaren att berika mottagaren. Bengtssons uppfattning om att ekonomiska motiv inte alltid bör innebära att transaktionen undgår att klassificeras som gåva torde i många fall kunna uppvägas genom att det sällan torde vara affärsmässigt motiverat att inom återvinningsfristen ge bort mer omfattande gåvor, och vid en objektiv bedömning torde det därmed framstå som om överföringen skedde med gåvoavsikt. Vad Andersson å sin sida förespråkar är snarare införandet av

143 Englund & Silfverberg 2001 s 104

144 Eschelsson 1897 s 64, s 48 f

145 Ussing refererad i Silfverberg 1992 s 22

146 Bengtsson 1962 s 65

147 Andersson SvJT 1995 s 693

148 Lennander 2004 s 177, Bengtsson 1962 s 64, Silfverberg 1992 s 23 samt Walin & Palmér 1989 s 228

en ny legaldefinition i konkurs- och sakrättsliga sammanhang än en ny innebörd hos gåvobegreppet. Att tala om gåva utan att uppställa ett krav på gåvoavsikt förefaller orimligt sett utifrån begreppets allmänna språkliga betydelse.¹⁴⁹ Därmed inte sagt att användningen av gåvobegreppet i konkursrättsliga och sakrättsliga sammanhang är problem- och invändningsfritt.

I civilrättslig rättspraxis har tillämpningen av gåvoavsiktsrekvisitet utifrån en objektiv bedömning accepterats. Se härom till exempel NJA 2007 not N 34 som gällde återvinning i konkurs där HD uttryckligen anför att en objektiv bedömning skall ske, i vart fall i konkursrättsliga sammanhang. Att så även är fallet även inom andra delar av civilrätten framgår av NJA 2008 s 1129 som gällde en gåva av fastighet från ett moder- till ett dotterbolag där bedömningen av gåvoavsikten till synes skede utifrån objektiva kriterier då domstolen ansåg att gåvoavsikt inte kunde föreligga då givarens förmögenhet inte minskade och givaren var den ende som gynnades eftersom denne, om förfarandet bedömdes som gåva, skulle undvika att erlägga stämpelskatt. Även de ovan nämnda fallen NJA 1980 s. 642 I och II visar hur gåvoavsiktsrekvisitet hanteras utifrån objektiva bedömningsgrunder av domstolen. I fallen som gällde gåvobeskattning var det som bekant fråga om överlåtelse av tillgångar till underpris till ett aktiebolag som givaren själv ägde aktier i. De övriga aktieägarna var till stor del familjemedlemmar till givaren. Genom överlåtelsen kom därmed givaren att berika sina familjemedlemmar, något som enligt HD, måste stått klart även för givaren. Detta räckte enligt HD för att gåvoavsikt skulle anses föreligga trots att den primära anledningen till överlåtelsen var en annan och trots att den faktiska mottagaren av gåvan var aktiebolaget och inte familjemedlemmarna.

Ett problem med en objektiv bedömning är att den gällande de remuneratoriska gåvorna torde leda till ologiska felslut. Om man vid en objektiv bedömning slår fast att gåvoavsikt föreligger samtidigt som man erkänner gåvans remuneratoriska karaktär uppstår en märklig situation. Om det visas att överlåtelsen i själva verket utgör ersättning till mottagaren för tjänster eller arbete som denna utfört eller kommer att utföra kan den inte objektivt sett anses präglad av gåvoavsikt och därmed torde det heller inte kunna röra sig om en gåva.¹⁵⁰

6.1.2 Det civilrättsliga gåvobegreppets varierande innebörd

Att gåvobegreppet har en varierande innebörd i olika sammanhang är något som upprepats vid flera tillfällen såväl i denna uppsats som i andra framställningar på ämnet. Genom att exemplifiera med några utvalda rättsfall vill jag ge en inblick i hur begreppet varierar samt försöka utveckla vad som ligger bakom denna variation.

Ett exempel på hur begreppet har getts olika innebörd kan hämtas från arvsrätten. Där har HD

¹⁴⁹ Jfr. Hultqvists tolkningsmodell ovan i avsnitt 3.1

¹⁵⁰ Se angående remuneratoriska gåvor ovan under avsnitt 6.1.1.1.1

visat en större benägenhet att betrakta överlåtelse med remuneratoriska inslag som gåva i de fall de inkräktar på en bröstarvinges laglott än om laglotten förblir intakt. Detta framgår av en jämförelse mellan NJA 1951 s 107 och NJA 1942 s 609. I det första fallet ansåg HD att på grund av överlåtelsens remuneratoriska karaktär saknades tillräcklig anledning att bedöma den som gåva. I det andra fallet bedömdes dock överlåtelsen som gåva trots att den även här hade remuneratorisk karaktär. Att bedömning utfaller olika har troligen sin grund i att bestämmelsen i ÄB 7:4 till stor del har som syfte att skydda just rätten till laglott och i det första fallet inkräktade överlåtelsen inte på bröstarvingens laglott medan den gjorde det i det sistnämnda.¹⁵¹ Ett annat exempel är NJA 1984 s 673 som gällde frågan om en överlåtelse av en fastighet var att beteckna som ett köp eller som en gåva. En far hade till sina två söner överlåtit en fastighet mot ett vederlag som kraftig understeg marknadsvärdet men översteg taxeringsvärdet. I det köpekontrakt som hörde samman med överlåtelsen fanns även förköpsklausuler och enligt gällande praxis var dessa klausuler enbart giltiga när fastigheten erhållits genom gåva. När den ena sonen avsåg utnyttja sin rätt enligt samäganderättslagen och sälja fastigheten aktualiserades därmed frågan om överlåtelsens klassificering och giltigheten av förköpsklausulen. HD fokuserar i sin dom på att parterna till synes själva uppfattat överlåtelsen som ett köp genom att överlåtelse handlingen betecknats som köpekontrakt och parterna som köpare respektive säljare. Därmed ansåg HD att det var fråga om ett köp och inte en gåva och att förköpsklausulen därmed inte var giltig.

Till skillnad från i andra sammanhang verkar domstolen här göra en subjektiv bedömning av om gåvoavsikt förelåg istället för en objektiv. Silfverberg anser att utgången i målet mycket väl hade kunnat bli annorlunda om bedömningen skett i ett annat rättsligt sammanhang.¹⁵²

Andra exempel på gåvobegreppets varierande innebörd kan fås vid en jämförelse mellan hur blandade fång bedöms. Genom att granska KonkL 4:6 ser vi att det där enbart krävs att överlåtelsen delvis har egenskap av gåva och därmed utvidgas de fall då en rättshandling i konkursrättsliga sammanhang skall betraktas som gåva jämfört med vad som är fallet i andra rättsliga sammanhang.¹⁵³

Utifrån den korta genomgång som gavs ovan ser vi att gåvobegreppets varierar mellan en mer inskränkt innebörd när det tillämpas i en avtalsrättslig/obligationsrättslig kontext, och en mer utvidgad innebörd i sammanhang där ett av lagstiftaren ansett skyddsvärt intresse föreligger, primärt konkursrättsligt och arvsrättsligt.¹⁵⁴

I obligationsrättsliga sammanhang då inga tredjemansintressen är inblandade blir den

151 Silfverberg 1992 s 29 samt Bengtsson 1962 s 707

152 Silfverberg 1992 s 27

153 Se även 6.1.1.1.2

154 Se även Silfverberg 1992 s 33 f

gemensamma partsavsikten avgörande och vid tvist tillmäts tillgängliga bevis i form av exempelvis gåvobrev ofta stor betydelse för att en överlåtelse skall anses som gåva. Ramberg menar även att man som utgångspunkt i tveksamma fall bör utgå ifrån att avtalet inte är benefikt, det vill säga att det inte är fråga om gåva.¹⁵⁵

Inom arvsrätten och konkursrätten är det ofta fråga om att avgöra om en gåva föreligger för att därmed kunna få denna att återgå enligt ÄB 7:4 alternativt återvinna den enligt KL 4:6. Att som HD exempelvis gör i ovan refererade NJA 1984 s 673 försöka utröna partsavsikten med överlåtelsen och klassificera överlåtelsen utifrån denna även i dessa sammanhang skulle riskera att leda till att borgenärs- och laglottskyddet urholkas. Detta får till följd att bedömningen av förekomsten av gåvoavsikt till synes görs utifrån mer objektiva kriterier i de fall det finns en skyddsvärd tredjeman som berörs av överlåtelsen. Det vill säga hade NJA 1984 s 673 varit ett mål om återvinning är det troligt att HD hade presumerat att det på grund av närstående relationen mellan de inblandade var fråga om gåva.

Det är därmed troligt att gåvobegreppets innebörd rör sig mellan två extremer. Den ena är rent obligationsrättsliga förhållanden där traditionella metoder för avtalstolkning som fokuserar på partsavsikterna leder till något mer subjektiva bedömningar av gåvoavsikten. Den andra är förhållanden där gåvobegreppet aktualiseras i situationer där en skyddsvärd tredjeman finns och då tillämpas en objektiv bedömning i större utsträckning. Detta innebär i praktiken att gåvobegreppet kan sägas ha en utvidgad innebörd i de sistnämnda situationerna jämfört med i rent obligationsrättsliga fall.

7. Gåvobegreppet vid inkomstbeskattningen

Det är naturligt att gåvobegreppet i skatterätten delar de gemensamma rekvisit som kännetecknar det civilrättsliga gåvobegreppet. Gåvobegreppet är ett i grunden civilrättsligt begrepp och det saknas en särskild skatterättslig legaldefinition av gåva. Vi får därmed utgå ifrån att när fråga uppstår om en rättshandlings klassifikation som gåva så avses som utgångspunkt det civilrättsliga gåvobegreppet.

Jag kommer utgå ifrån en problembaserad analys av gåvobegreppet i skatterätten. Genom att lyfta fram vissa situationer av potentiellt problematisk natur ämnar jag analysera gåvobegreppets innebörd och funktion i dess roll som systemexternt rättsfaktum i en skatterättslig kontext.

7.1 Blandade fång - köp eller gåva?

Det första av dessa problemområden rör gränsdragningen mellan framförallt köp och gåva.

155 Ramberg & Ramberg 2003 s 133

Utgången av denna fråga kan få stora konsekvenser genom att ett köp kan leda till kapitalvinstbeskattning för säljaren medan köparen får använda sig av försäljningspriset som anskaffningsvärde. Vid gåva utgår ingen beskattning för gåvogivaren (säljaren) och gåvomottagaren får istället med ledning av kontinuitetsprincipen använda sig av givarens anskaffningsvärde vid beräkningen av en eventuell framtida kapitalvinst.

Inom skatterätten har denna gränsdragningsproblematik lösts genom att två olika principer tillämpats i praxis. Den ena av dessa är huvudsaklighetsprincipen och den andra är delningsprincipen.

7.1.1 Huvudsaklighetsprincipen

Huvudsaklighetsprincipen tillämpas på överlåtelser av fast egendom och tomträtter¹⁵⁶ och innebär att fastigheten värderas till sitt taxeringsvärde och frågan om överlåtelsernas karaktär bedöms utifrån denna värdering. Om den lämnade ersättningen är lägre än fastighetens värde så behandlas överlåtelserna i sin helhet som gåva. Det finns en relativt rikhaltig praxis från RR där principen kommer till uttryck se bland annat; RÅ81 1:29, RÅ 2001 ref 2, RÅ 2004 ref 42.

7.1.1.1 Huvudsaklighetsprincipen och rekvisitet gåvoavsikt

Det är lätt att tro att huvudsaklighetsprincipen innebär att gränsdragningen mellan köp och gåva sker utifrån tillämpningen av en mekanisk formel något som i så fall skulle innebära att framförallt gåvoavsiktsrekvisitetet spelat ut sin roll i de fall huvudsaklighetsprincipen används. Detta är dock inte korrekt, att det föreligger gåvoavsikt är istället en nödvändig förutsättning för att huvudsaklighetsprincipen skall kunna tillämpas¹⁵⁷, detta torde gälla även de övriga gåvorekvisiten. Att gåvoavsikt krävs för tillämpning av huvudsaklighetsprincipen framgår av RÅ 1993 ref. 43 I och II. Det första fallet gällde en överlåtelse av en fastighet från två fysiska personer till ett av dem helägt bolag mot ett vederlag som understeg taxeringsvärdet. Regeringsrätten fokuserar i domen på att parterna inte förebringat någon utredning som stödjer att det föreligger gåvoavsikt. Målet är ett exempel på där rekvisiten gåvoavsikt och förmögenhetsöverföring flyter ihop. Eftersom bolaget är helägt av de presumerade gåvogivarna kommer deras förmögenhet inte minska eftersom värdet av deras andelar i bolaget ökar med värdet på fastigheten därmed är kravet på förmögenhetsöverföring inte uppfyllt. I ljuset av detta blir det svårt att objektivt se någon som helst gåvoavsikt i överlåtelserna eftersom det är oklart vem förutom sig själva de två fysiska personerna avser att berika genom överlåtelserna. I fall II som var ett överklagat förhandsbesked var förutsättningarna desamma fast personerna hade före överlåtelserna av fastigheten till bolaget skänkt sina anhöriga 7 % alternativt 20

156 RÅ83 1:34

157 Se även Silfverberg 1992 s 323 samt Lodin, Lindencrona, Melz & Silfverberg 2009 s 187

% av aktierna i bolaget.

Trots detta ansåg Regeringsrätten att det var fråga om skattepliktig avyttring och att gåva inte förelåg. Det är troligt att de skattskyldiga sneglat på HD:s avgörande i ovannämnda NJA 1980 s. 642 I och II. Skillnaden var möjligen att i dessa mål så ägde överlåtaren enbart 30 % i bolaget medan hennes anhöriga ägde resterande 70 %. Det är sannolikt att Regeringsrätten därmed ansåg att gåvoavsikten i överlåtelsen inte var tillräckligt framträdande. Regeringsrätten gör därmed en relativt sträng bedömning och man kan ställa sig frågan om det är skatterättsliga ändamålsskäl som ligger bakom och om vi därmed har att göra med en särskild skatterättslig civilrätt på området.

I RÅ 2001 ref 2 var det fråga om överlåtelse till ett bolag som ägdes till 60 % av givaren och till 40% av en närstående till denne. RR kom här fram till att gåvoavsikt förelåg på grund av att en närstående ägde en större del av bolaget än i 1993 års fall. Därmed verkar Regeringsrätten mena att gränsen för gåvoavsikt i dylika fall går någonstans mellan 20 och 40 % utomstående ägande i det mottagande bolaget.

Regeringsrätten verkar tillämpa ett väldigt formalistiskt synsätt när de bedömer förekomsten av gåvoavsikt och det är min uppfattning att Regeringsrätten lika mycket tolkar förmögenhetsöverföringsrekvisitet som de tolkar kravet på gåvoavsikt. Utifrån Regeringsrättens praxis skulle det kunna sägas att en gåva till ett av gåvogivaren delvis ägt aktiebolag förutsätter en förmögenhetsöverföring som uppgår till mellan 20 och 40 % av det överlåtna värdet. Enligt mig vore det fördelaktigt om Regeringsrätten i framtida praxis utvecklade sin syn på vad som kännetecknar gåvoavsikt i dylika fall i syfte att tydligt särskilja detta rekvisit från kravet på förmögenhetsöverföring. Att gåvoavsikten enbart bedöms med utgångspunkt i förmögenhetsöverföringens storlek förefaller väl stelbent.

7.1.1.2 Huvudsaklighetsprincipen avslutande kommentarer

Ytterligare en fråga som kan diskuteras är lämpligheten i att tillämpa huvudsaklighetsprincipen i dess nuvarande utformning med taxeringsvärdet som utgångspunkt. Huvudsaklighetsprincipen kan exempelvis leda till att en överlåtare i vissa fall kan realisera en kapitalvinst utan att utlösa beskattning om vederlaget överstiger omkostnadsbeloppet enligt IL 44:14 men understiger taxeringsvärdet.¹⁵⁸

Vidare finns det i alla fall i teorin en risk för att huvudsaklighetsprincipen får materiellt märkliga effekter när det gäller gåvor till bolag. Många fastigheter är behäftade med stora latent skatteskulder bestående dels av orealiserade kapitalvinster dels av ej återförda värdeminskningsskatt. Om överlåtelsen sker i form av gåva övertas dessa skulder via

¹⁵⁸ Jfr. Silfverberg 1992 s 323 samt prop. 1989/90:110 s 400 f

kontinuitetsprincipen av den nye ägaren men dessa beaktas ej vid beräkningen av vederlaget som ligger till grund för tillämpningen av huvudsaklighetsprincipen. I teorin skulle detta kunna innebära att en överlåtelse som hade klassats som onerös enligt huvudsaklighetsprincipen om skatteskulderna räknats in i vederlaget istället klassas som en benefik eftersom vederlaget kommer att understiga taxeringsvärdet då skatteskulden ej beaktas. Det är till och med teoretiskt möjligt att överlåtelsens gåvokaraktär i vissa fall kan ifrågasättas utifrån förmögenhetsöverföringsrekvisitet då de latent skatteskulderna som övertas av gåvomottagaren innebär att någon förmögenhetsöverföring inte sker eftersom skatteskulderna och vederlaget som utgår motsvarar tillgångens fulla värde.

Motargumentet skulle givetvis vara att någon skatteskuld faktiskt ännu inte uppkommit i formell bemärkelse eftersom de relevanta rättsfakta som ger upphov till en skattfordran (återföring och realisering av fastigheten) ännu inte inträffat. Därmed föreligger inte heller något civilrättsligt fordringsförhållande som kan förändra bedömningen av om en förmögenhetsöverföring skett eller ej och det är därför helt korrekt att inte beakta dessa vid gåvobedömningen oaktat att existensen av den latent skatteskulden. Här kan även nämnas Kammarätten i Göteborgs dom i mål 3578-08 där domstolen anser att latent skatteskulder ej skall beaktas. Kammarätten anför som främsta argument för denna ståndpunkt den stora osäkerheten kring en latent skatteskulds storlek. Frågan är trots dessa båda motargument fortsatt intressant ur teoretisk och principiell synvinkel om vi ställer den i relation till rekvisiten för gåva.

För att förstå varför huvudsaklighetsprincipen fortsätter att tillämpas trots risken för materiellt märkliga resultat måste vi se till principens historiska bakgrund.

I teorin så leder givetvis delningsprincipen till ett betydligt mer materiellt tillfredsställande resultat än huvudsaklighetsprincipen vid kapitalvinstbeskattning av blandade fång.

Huvudsaklighetsprincipen har dock inte utvecklats för att lösa problem på inkomstbeskattningens område utan den utvecklades i de allmänna domstolarna för att hantera frågan om när stämpelskatt skulle utgå. Stämpelskatt utgår som bekant på köpeskillingen vid förvärv av fastighet och redan under 40- och 50-talen kom HD att i sin praxis lägga grunden för tillämpningen huvudsaklighetsprincipen. I NJA 1948 s 81 var det fråga om fem fall i vilka givare hade gett bort fastigheter till barn och barnbarn mot ett vederlag som understeg taxeringsvärdet. HD ansåg att rättshandlingarna skulle bedömas som gåva i alla fem målen med hänvisning till dess huvudsakliga innebörd.¹⁵⁹ Även NJA 1959 s 225 indikerar att om vederlaget understeg taxeringsvärdet så talade detta för att rättshandlingen huvudsakligen var av gåvokaraktär och därmed skulle bedömas som gåva. Principen kom sedermera även att efter viss modifikation lagstadgas i § 5 Lag (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter där det stadgas att om vederlaget understiger 85 % av

159 Se även NJA 1959 s 225

taxeringsvärdet så skall överlåtelsen bedömas som gåva.

Huvudsaklighetsprincipen och HD:s praxis kring denna kom därefter att adopteras av Regeringsrätten för användning på inkomstbeskattningens område.¹⁶⁰ Vad som dock är intressant är att det är huvudsaklighetsprincipens ursprungliga form som används, det vill säga innan kravet på att vederlaget skall understiga 85 % av taxeringsvärdet utvecklades i praxis från HD och slutligen även lagfästes. Som anledning till att man inte valde att dra gränsen mellan köp och gåva vid 85 % i enlighet med vad som gäller vid stämpelskatt angav RR att man inte ville bryta med den klara och entydiga praxis som angav att det var 100 % av taxeringsvärdet som utgjorde riktmärke. Se RÅ 1969 ref 32 samt RÅ 81 1:29.

Intressant är att huvudsaklighetsprincipen ursprungligen synes ha tillkommit eftersom man inte ville stämpelbeskatta gåvor och vissa blandade gåvor eftersom dessa även gåvobeskattades. Den del av gåvans värde som översteg taxeringsvärdet blev dock inte gåvobeskattad och därmed ansågs det lämpligt att taxeringsvärdet fick utgöra riktmärke vid bedömningen.¹⁶¹ Det framstår alltså som att huvudsaklighetsprincipen tillkom på grund av att skatterättsliga ändamålsskäl beaktades om än på gåvobeskattningens område och av de allmänna domstolarna. Därmed synes även gåvobegreppet ha fått en särskild skatterättslig innebörd i dessa sammanhang och en särskild skatterättslig civilrätt uppstått. Detta utgör dock inte direkt något sprängstoff. Huvudsaklighetsprincipen är numera så accepterad att den väl tillgodoser såväl krav på förutsebarhet som legalitetsprincipen vilket som bekant är de värden som riskerar att påverkas negativt av att det uppstår en skatterättslig civilrätt. Faktum är att det troligen inte ens kan hävdas att huvudsaklighetsprincipen numera utgör en särskild skatterättslig civilrätt eftersom den synes ha accepterats, i varje fall, delvis inom den "vanliga" civilrätten vilket framgår av exempelvis NJA 1984 s 673 samt NJA 1991 s 376. I domarna tillämpar HD huvudsaklighetsprincipen i den meningen att man klassar överlåtelsen antingen som benefik eller som onerös istället för att dela upp den i två delar även om man inte är lika bunden av taxeringsvärdet i relation till det erlagda vederlaget vid bestämmandet av om överlåtelsen utgör köp eller gåva som man är i skatterättsliga sammanhang. I civilrätten kan även andra omständigheter och det faktiska marknadsvärdet för fastigheten kan beaktas.

7.1.2 Delningsprincipen

Om huvudsaklighetsprincipen är tillämplig på blandade fång av fast egendom och tomträtt så är delningsprincipen tillämplig vid blandade fång av övriga typer av tillgångar. I praxis är det dock

160 Bergström 1978 s 154

161 Bergström 1978 s 146 f

enbart överlåtelse av bostadsrätter¹⁶² och aktier¹⁶³ som kommit att underställas tillämpning av delningsprincipen. Regeringsrätten har dock ett par domar uttalat att delningsprincipen är tillämplig vid överlåtelse av andra tillgångar än fastighet varför dess tillämplighet ofta ses som generell, fastigheter och tomträtter undantagna. I RÅ 1983 Ba 14 säger domstolen att delningsprincipen brukar tillämpas vid överlåtelse av annat än fastigheter då överlåtelsen är av blandat slag, och i RÅ 1988 ref 22 sägs att delningsprincipen är tillämplig vid överlåtelse av lös egendom i allmänhet. Trots att enbart två tillgångstyper faktiskt underställts tillämpning av delningsprincipen föreligger alltså relativt starkt stöd för att den kan ges generell tillämplighet vid blandade fång av lös egendom. Lodin m.fl. och Silfverberg betonar dock att en viss aktsamhet kan vara befogad med tanke på avsaknaden av praxis gällande andra tillgångstyper.¹⁶⁴

Delningsprincipen innebär som bekant att överlåtelsen delas upp i två delar, varav en onerös och en benefik. Principen får sägas vara skraddarsydd för att hantera problematik kring blandade fång vid framförallt inkomstbeskattningen. Den tillämpas så vitt jag funnit överhuvudtaget inte i rent civilrättsliga förhållanden utan HD synes föredra huvudsaklighetsprincipen för att därigenom klassa överlåtelsen antingen som köp eller gåva framför att dela upp den i två delar. Ett problem är dock att den praxis som finns från HD enbart rör blandade överlåtelse av fastigheter varför det inte är otänkbart att delningsprincipen skulle kunna tillämpas vid blandade överlåtelse av andra tillgångstyper även inom civilrätten.

Trots att delningsprincipen lyser med sin frånvaro inom civilrättslig praxis hävdar jag att den trots detta inte utgör ett exempel på någon skatterättslig civilrätt. Delningsprincipen synes istället vara relativt trogen de ursprungliga civilrättsliga gåvorekvisiten. Tar vi exempelvis kravet på förmögenhetsöverföring är det min uppfattning att den mest materiellt riktiga tolkningen av detta rekvisit är att det enbart är den del av en överlåtelse som faktiskt ger upphov till en förmögenhetsöverföring som kan sägas besitta gåvokarakter. Det vill säga den del som motsvaras av vederlaget leder självklart inte till någon förmögenhetsöverföring och att anse denna del som onerös framstår därför som korrekt. Gåvoavsiktsrekvisitet blir därmed i sin tur enbart tillämpligt på den del som överstiger det erlagda vederlaget.

Även delningsprincipen kan alltså försvaras utifrån legalitetsprincipen genom att den har stöd i de rekvisit som utgör det allmänna civilrättsliga gåvobegreppet, trots att den saknar grund i civilrättslig praxis. Att den sen kritiserats i doktrinen utifrån att den kan vara tekniskt svår att tillämpa vilket kan leda till bristande förutsebarhet för de skattskyldiga är dock inte

162 RÅ 1988 ref 22 se även RÅ 2009 not 48

163 RÅ 1943 ref. 9 samt RÅ 1983 BA 14

164 Lodin, Lindencrona, Melz & Silfverberg s 188 samt Silfverberg s 325

oproblematiskt.¹⁶⁵ Frågan är dock om huvudsaklighetsprincipen är mer förutsebar i teorin om vi bortser från den omfattande praxis som utvecklats kring i den i såväl skatterätten som civilrätten.

7.1.3 Avslutande kommentarer - blandade fång

Som vi ser ges det skatterättsliga gåvobegreppet olika innebörd vid de blandade fången beroende på vilken tillgångstyp det är fråga om. I inkomstbeskattningen av blandade fång kan vi alltså tala om två olika gåvobegrepp till följd av tillämpningen av två olika principer för att klassificera rättshandlingen. Båda principerna och därtill tillhöriga begrepp kan dock försvaras utifrån legalitetsprincipen eftersom de har sin grund i civilrätten. Huvudsaklighetsprincipen i framförallt praxis från HD och delningsprincipen genom sin anknytning till de i doktrinen allmänt accepterade rekvisiten som kännetecknar gåvobegreppet. Ur förutsebarhetshänseende kan däremot kritik riktas mot båda. Huvudsaklighetsprincipen har visserligen kommit att bli förutsebar tack vare en konsekvent tillämpning i praxis men jag är kritisk till hur väl principen faktiskt anknyter till de rekvisit som kännetecknar en gåva. Det förefaller märkligt utifrån exempelvis rekvisiten förmögenhetsöverföring och gåvoavsikt att klassa hela rättshandlingen som en gåva i de fall den faktiskt till viss del inte utgörs av en gåva genom att vederlag utgår. Förmögenhetsöverföringen och gåvoavsikten avser rimligen enbart den vederlagsfria delen av överlåtelsen. Delningsprincipen å sin sida riskerar att bli så tekniska komplicerad i sin tillämpning att det leder till bristande förutsebarhet.

Dessa brister är dock svåra att undvika, problematiken kring blandade överlåtelser måste lösas i skatterätten och huvudsaklighetsprincipen samt delningsprincipen får sägas utgöra acceptabla lösningar.

7.2 Sponsring: Avdragsgill kostnad eller ej avdragsgill gåva

Frågan om hur sponsring av föreningar, institutioner och organisationer skall hanteras i inkomstskatterätten har varit ett av 2000-talets mest spännande ämnen för skatterättsligt intresserade individer. Frågan skulle utan problem kunna utgöra ett självständigt uppsatsämne men skall här endast behandlas i mindre omfattning med utgångspunkt i gåvobegreppets roll i problemet.

Det problem som föreligger är att gåvor inte är avdragsgilla enligt IL 9:2 medan utgifter för intäkternas förvärvande och bibehållande är avdragsgilla enligt IL 16:1. I många fall torde det inte uppstå någon gränsdragningsproblematik mellan dessa situationer. Det som skall säljas måste först köpas in, och för att kunna tillverka något krävs en lokal och så vidare. Utgifter för marknadsföring och särskilt utgifter för sponsring saknar dock denna tydliga koppling mellan utgift och intäkt och därmed kompliceras gränsdragningsproblematiken.

¹⁶⁵ Bergström 1978 s 167 samt Silfverberg 1992 s 325

Regeringsrätten har i ett par uppmärksammade fall behandlat frågan om sponsring. I RÅ 2000 ref 31 I, hade ett bolag i Pharmacia-Upjohn-koncernen sponsrat Kungliga operan i Stockholm. Man yrkade sedermera avdrag för sponsringsutgifterna, och det var rätten till detta avdrag som processen kom att handla om. RR slog först fast att det inte fanns anledning att underkänna avdrag med hänvisning till att utgifterna inte skulle utgöra omkostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande enligt IL 16:2. Därefter prövade man huruvida avdrag kunde vägras med hänvisning till förbudet mot avdrag för gåvor i IL 9:2. Regeringsrätten utgick från de tre återkommande rekvisiten för gåva och slog fast att sponsring kan vara att betrakta som gåva i de fall det sponsrande företaget inte tillhandahålls någon direkt motprestation från det sponsrande företaget, samt då någon indirekt motprestation inte heller bedöms föreligga. Med indirekt motprestation avsåg domstolen att det skulle finnas ett nära samband mellan det sponsrande företaget och det sponsrade subjektets verksamheter så att sponsringen skulle kunna sägas utgöra omkostnader i företagets verksamhet. Regeringsrätten vägrade i det aktuella fallet att medge avdrag för den del av sponsringskostnaderna som inte motsvarades av någon direkt motprestation¹⁶⁶ med hänvisning till avdragsförbudet för gåva i IL 9:2. Någon indirekt motprestation bedömdes inte föreligga på grund av att nära samband saknades mellan de båda verksamheterna.

I det andra målet, RÅ 2000 ref 31 II, som avgjordes samtidigt, var frågan om Falcon skulle medges avdrag för sponsring till två organisationer som kämpade för pilgrimsfalkens överlevnad. Utgången i målet blev den motsatta. Regeringsrätten menar att det förelåg ett sådant samband mellan organisationernas och Falcons verksamhet att avdragsförbudet inte var tillämpligt. Vad

Regeringsrätten menar med nära samband är något oklart utifrån de båda domarna men blir tydligare om vi granskar RÅ 1976 ref. 127 som RR hänvisar till i sitt avgörande från 2000. I denna dom var det fråga om företaget PLM vilket tillverkade engångsförpackningar i form av bland annat ölburkar. PLM sponsrade i sin tur en anti-nedskräpningskampanj. Det bedömdes finnas ett sådant samband mellan bolagets verksamhet, den negativa opinionen till nedskräpning samt kampanjens verksamhet, att kampanjen bedömdes kunna ge positiva effekter för bolagets verksamhet.¹⁶⁷

Påhlsson menar att Regeringsrätten med indirekt samband kräver att anknytningen *skall bestå i ett beroendeförhållande, av det slaget att framgångsrik verksamhet hos den sponsrade betingar framgångsrik verksamhet hos sponsorn*.¹⁶⁸ I andra fall är inte sambandet tillräckligt starkt och någon motprestation bedöms inte föreligga, därmed är det fråga om en icke avdragsgill gåva.

Regeringsrätten lägger fokus på rekvisiten gåvoavsikt och förmögenhetsöverföring som även i

166 I det aktuella fallet fick företaget viss motprestation i form av gratisbiljetter och dylikt

167 Se Påhlsson SN 2000 s 637 f, jfr även Påhlsson 2008 s 40, 43 och 119 samt Skatteverkets Ställningstagande 2005-06-27

168 Påhlsson SN 2000 s 637

detta fall flyter ihop. Dels synes Regeringsrätten mena att någon motprestation inte föreligger vilket leder till att en förmögenhetsöverföring från sponsorn till den sponsrade uppstår. Vidare anlägger regeringsrätten ett objektiva synsätt på gåvoavsiktsrekvisitet och synes i det närmaste mena att eftersom man slagit fast att ingen motprestation föreligger så måste även gåvoavsikt föreligga. Sammantaget leder detta till att sponsringen i dessa fall är att betrakta som gåva.

Avgörandet har kritiserats utförligt i doktrinen och fokus har bland annat legat på Regeringsrättens tillämpning av gåvoavsiktsrekvisitet. Som redovisats ovan sker bedömningen av om gåvoavsikt föreligger utifrån en objektiv synvinkel. Pålsson är kritisk till hur långt denna utveckling drivits och menar att RÅ 2000 ref 31 tydligt visar att det numera är fel att ens tala om gåvoavsikt eftersom den subjektiva avsikten inte längre överhuvudtaget är relevant. Han menar att rätten numera presumerar gåvoavsikt när motprestationen inte är tillräcklig.¹⁶⁹ Detta kan förefalla märkligt i ljuset av att Regeringsrätten samtidigt erkänner sponsringsbidragets karaktär av omkostnad. Eftersom så sker så torde domstolen även indirekt erkänna sponsorns långsiktiga avsikt att genom bidraget öka sin egen försäljning och därmed skulle gåvoavsikt inte anses föreligga. Så skedde alltså inte utan Regeringsrätten betraktade sponsringsbidraget isolerat från dess långsiktiga motiv och fokuserade istället på förekomsten av direkta eller indirekta motprestationer som kriterier för förekomsten av gåvoavsikt.

Betraktar vi avgörandet utifrån det civilrättsliga gåvobegreppet så kan det först påpekas att en objektiv bedömning av gåvoavsikten även är accepterad inom civilrätten. Det är dock min uppfattning att Regeringsrätten ger gåvoavsikten en väl vidsträckt tolkning även utifrån ett objektiva perspektiv. Inom aktiebolagsrätten är det en grundläggande uppfattning att syftet med ett aktiebolag är att ge vinst till sina aktieägare. Detta framgår även indirekt av lagtexten i ABL 3:3 där det stadgas att om bolaget har ett annat syfte så skall detta framgå av bolagsordningen. En rimlig konsekvens av detta stadgande är att ett aktiebolags agerande syftar just till att generera vinst åt sina ägare. I de fall avsikten med ett aktiebolags rättshandlade är något annat så torde detta som huvudregel kräva beslut av bolagsstämman, inte minst gäller detta gåvor till allmännyttiga ändamål, vilket framgår av ABL 17:5. Inkomstskatterättsligt är uppfattningen som huvudregel den att om ett kommersiellt intresse föreligger brukar detta normalt utesluta förekomsten av gåvoavsikt¹⁷⁰. Även Regeringsrätten framhåller i RÅ 2000 ref 31 att sponsringen är kommersiellt motiverad och att presumptionen för att utgiften utgör en avdragsgill omkostnad består. Därmed synes domstolen ge uttryck för uppfattningen att syftet med sponsringsbidragen är att förverkliga aktiebolagets vinstsyfte. Föreligger ett kommersiellt intresse brukar detta normalt utesluta förekomsten av

169 Pålsson SN 2000 s 634 f

170 Lodin, Lindencrona, Melz & Silfverberg 2009 s 98

gåvoavsikt¹⁷¹ och som framgår synes det kommersiella syftet presumeras när det gäller utgifter för aktiebolag.

Det civilrättsliga gåvobegreppet innebär dessutom att ingen hänsyn skall tas till om den ena parten gör en bra affär alternativt, en dålig affär. Det faktum att en ofrivillig förmögenhetsöverföring därmed uppkommer torde inte tillmätas någon betydelse avseende rekvisitetet förmögenhetsöverföring.¹⁷² Inte heller vid bedömningen av om gåvoavsikt föreligger torde man tillmäta dessa faktorer betydelse. Visserligen skall bedömningen ske utifrån objektiva kriterier men om man skulle tillmäta skillnaderna i värde mellan två prestationer avgörande betydelse vid denna bedömning, torde många dåliga affärer helt plötsligt bli att betrakta som gåva till den del vederlaget överstiger värdet på prestationen. Eftersom gåvoavsiktsrekvisitetet flyter in i förmögenhetsrekvisitetet vore det märkligt om den eventuella avsaknaden av en tydlig motprestation skulle förta sponsringsbidraget dess karaktär av omkostnad. Även Nerep påpekar att olönsamma transaktioner inte omfattas av stadgandet i ABL 17:5 och att de därmed inte kan betraktas som gåva.¹⁷³ Inkomstskatterättsligt är det även en grundläggande princip att det är aktiebolaget självt som skall göra den affärsmässiga bedömningen om företaget skall företa en viss rättshandling eller ej. Denna princip leder i sin tur till att det rimligen måste vara tillåtet för ett företag sponsra en organisation eller dylikt och få avdrag för därtill hänförliga utgifter förutsatt företaget bedömer att sponsringen är affärsmässigt motiverad.¹⁷⁴ Att sponsring som huvudregel är affärsmässigt motiverad torde ligga i ordets natur, sponsring avser enligt Bjuvberg nämligen att i framtiden ge ökade ekonomiska fördelar för båda parter.¹⁷⁵

Även om jag därmed inte direkt är kritisk mot Regeringsrättens tillämpningen av en objektiv bedömning av gåvoavsikten är jag tveksam till hur Regeringsrätten utformat själva bedömningen. Vid bedömningen av om gåva från aktiebolag föreligger borde inte enbart motprestationer i det korta perspektivet tillmätas betydelse, inte heller borde objektivitetsbedömning enbart fokusera på uppkomsten av en förmögenhetsöverföring eller ej. Som jag visat ovan finns det mycket som talar för att gåvoavsiktsbedömningen bör beakta även syftet med att driva ett aktiebolag och hur detta syfte kommer till uttryck aktiebolagsrättsliga och skatterättsliga regler och principer. Att tillmäta dessa faktorer betydelse vid den objektiva bedömningen torde inte vara ett steg mot en subjektiv bedömning utan istället resultera i en mer nyanserad bedömning av gåvoavsiktsrekvisitetet. Dessutom stärks möjligheterna att särskilja förmögenhetsöverföringsrekvisitetet från gåvoavsiktsrekvisitetet. Det finns alltså utrymme även vid tillämpning av en objektiv bedömning av gåvoavsiktsrekvisitetet att

171 Lodin, Lindencrona, Melz & Silfverberg 2009 s 98

172 Silfverberg 1992 s 18

173 Nerep 1994 s. 72

174 Bjuvberg SN 2007 s 106 ff

175 Bjuvberg SN 2007 s 103

tillmäta orsakssambandet mellan sponsring och framtida vinster en mer verklighetsnära bedömning.¹⁷⁶ Vidare leder den nuvarande ordningen till en bristande neutralitet för bolagen mellan olika handlingsalternativ, den olika skattemässiga behandlingen av sponsring beroende på förekomsten av en koppling mellan sponsorn och den sponsrades verksamheter kan ge upphov till att företag väljer att sponsra andra saker än de valt om den skatterättsliga neutraliteten inte varit satt ur spel.

Ytterligare ett problem är att Regeringsrätten troligen har skapat ett inkomstskatterättsligt gåvobegrepp som skiljer sig från det aktiebolagsrättsliga.¹⁷⁷ Aktiebolagsrättsligt torde sponsring i huvudsak enbart betraktas som gåva om beslutet är fattat av bolagsstämman i enlighet med ABL17:5. Att betrakta sponsringsbidraget som en gåva skulle därmed innebära att bolaget brutit mot ABL.

Även om det skulle kunna hävdas att Regeringsrättens bedömning faller inom det allmänna civilrättsliga gåvobegreppet så är det ändå olyckligt att det som aktiebolagsrättsligt inte betraktas som gåva ses som gåva inkomstskatterättsligt. En sådan utveckling leder till en ökad begreppsförvirring vilket minskar förutsebarheten för de skattskyldiga och jag är även tveksam till hur Regeringsrätten bortser från principen om att ett aktiebolags utgifter i huvudsak skall presumeras utgöra kostnader för intäkternas förvärvande.

7.3 Remuneratoriska gåvor

Som framgår av redovisningen av det civilrättsliga gåvobegreppet ovan så betraktas de remuneratoriska gåvorna i huvudsak inte som gåvor inom civilrätten. Betydelsen av de remuneratoriska gåvorna inom civilrätten har dock varit begränsad vilket även framgår av att inte finns särskilt många rättsfall som berör dessa. Inom skatterätten har de däremot kommit att behandlas frekvent. Något som givetvis beror på de stora skillnader i inkomstskatterättsliga konsekvenser beroende på hur en remuneratorisk gåva bedöms. Som utgångspunkt tillämpas den civilrättsliga huvudregeln även i skatterätten.¹⁷⁸ Det vill säga remuneratoriska gåvor är inga gåvor utan de utgör ersättning som i de allra flesta fall skall beskattas. Detta hör samman med att remuneratoriska gåvor inte torde uppfylla kraven på gåvoavsikt och förmögenhetsöverföring. Nedan kommer jag lyfta fram ett problemområde inom inkomstbeskattningen som aktualiserar frågan om bedömningen av remuneratoriska gåvor.

176 Jfr Pålsson SN 2000 s 638

177 Bjuvberg SN 2007 s 108 ff

178 Englund & Silfverberg 2001 s 108

7.3.1 Lön eller gåva?

Gåvor orsakar gränsdragningsproblem när gåvan sker mot bakgrund av att det finns ett anställningsförhållande mellan gåvomottagaren och gåvogivaren, detta skulle kunna indikera att gåvan är av remuneratorisk karaktär vilken kan påverka den skatterättsliga bedömningen. En gåva är som bekant inkomstskattebefriad medan ersättning från arbetsgivare skall beskattas som inkomst av tjänst.

Inom inkomstskatterätten har Regeringsrätten kommit att i praxis utveckla en presumtion för att gåvor i anställningsförhållanden har sin grund i anställningen och därmed skall beskattas som inkomst av tjänst, särskilt gäller detta gåvor som består av kontanter. Detta framgår av bland annat RÅ 80 1:61 som gällde en penninggåva från ett aktiebolag till en ledamot av bolagets styrelse på dennes 70-års dag, samt av RÅ 1997 ref 1 som gällde en gåva från en majoritetsägare i ett bolag till en i bolag ledande befattningshavare, gåvan beskattade som inkomst av tjänst.¹⁷⁹

Regeringsrätten har dock varit öppen för att i de fall det finns faktorer som talar för att gåvan inte är betingad av anställningsförhållandet inte omklassificera denna till ersättning utan istället fortsatt betrakta den som icke-inkomstskattepliktig gåva. Detta framgår av bland annat RÅ 80 1:44, som gällde gåva av en antikbyrå från ett företag till en anställd. Regeringsrätten betonar att den anställde varit anställd hos företaget under lång tid, gjort stora insatser för det samt haft en särskild ställning, därför saknas anledning att tro att gåvan var avsedd att utgöra en extra, beskattningsbar, löneförmån från arbetsgivaren. Även RÅ 2001 ref. 10 visar att undantag kan göras från denna presumtion. I fallet bedömde RR att en gåva i form av aktier i ett bolag till en anställd i samma bolag inte med hänsyn till omständigheterna i målet hade sin grund i anställningsförhållandet och att syftet därmed inte var att genom gåvan belöna den anställde för dennes arbetsprestation. Till saken hörde att gåvogivaren hade en nära relation till gåvomottagaren samt att givaren var åldrig och svårt sjuk, det fanns därför anledning att närmast likställa gåvan vid ett testamentariskt förordnande.

Även gåvor mellan nära anhöriga i anställningsförhållanden betraktas ofta som rena gåvor utan remuneratoriska inslag. Se härom exempelvis RÅ 1989 ref 21 där far och son befann sig i ett anställningsförhållande och fadern utgav 2000 kr i gåva till sonen. Regeringsrätten bedömde att det rörde sig om en icke-inkomstskattepliktig gåva. I domen lyfts familjegemenskapen mellan gåvogivare och gåvomottagaren fram och RR tar även upp att gåvomottagarens bror som inte varit anställd av fadern erhållit en motsvarande gåva.

Det är troligt att det i det sistnämnda fallet var fråga om en kollision mellan två objektiva faktorer vilka båda tenderar att föranleda en presumtion för att det är fråga om gåva respektive inte

¹⁷⁹ Se även uttalanden i RÅ 83 1:73 samt RÅ 2001 ref. 10

gåva. Närståendeförhållande mellan givare och mottagare är vanligen en mycket stark indikator för att gåvoavsikt föreligger.¹⁸⁰ Vid en objektiv bedömning av gåvoavsikten tillmäts närståenderelationen en mycket stor betydelse, se till exempel NJA 1980 s. 642 I & II, samt RÅ 2001 ref 2. Att det föreligger ett anställningsförhållande mellan parterna indikerar dock vid en objektiv bedömning det motsatta, det vill säga att det inte skulle vara fråga om en gåva. Det krävs alltså en avvägning där hänsyn tas till övriga omständigheter i fallet för att avgöra om det rör sig om en gåva eller ej.

Regeringsrättens förmåga att i vissa situationer respektera gåvokaraktern av vissa överlåtelse trots att det föreligger ett anställningsförhållande mellan givare och mottagare är glädjande. Detta mot bakgrund av att det finns en tydlig risk för att skatterättsliga ändamålsskäl skapar en nästintill obrytbar presumtion för att gåvor i anställningsförhållanden härrör från anställningen och därmed utgör inkomstskattepliktig ersättning. Regeringsrättens agerande visar än en gång tydligt att man inte låter skatterättsliga ändamålsskäl påverka bedömningen av de civilrättsliga begreppens innebörd.

Regeringsrättens bedömning av remuneratoriska gåvor i anställningsförhållanden synes därmed respektera det civilrättsliga gåvobegreppets allmänna innebörd såväl i syfte som i resultat.

Regeringsrättens mål präglas dock av en begreppsförvirring i den meningen att man trots att man slagit fast att gåvan är remuneratorisk och skall beskattas som inkomst av tjänst fortsätter att omtala den som gåva.¹⁸¹ Detta leder en onödig brist på logik, den aktuella rättshandlingen kan knappast utgöra både en gåva, vilken inte är skattepliktig, samtidigt som den utgör skattepliktig ersättning med grund i anställningsförhållandet. Om Regeringsrätten tydligare betonade att den remuneratoriska gåvan i själva verket utgör ersättning, istället för att hävda att "gåvan" skall inkomstbeskattas skulle man även närma sig civilrätten där remuneratoriska gåvor i teorin inte torde kunna existera på grund av avsaknaden av gåvoavsikt.

Därmed skulle en remuneratorisk gåva enbart utgöra en benämning på en rättshandling där gränsdragningen mellan, i det här exemplet, ersättning respektive gåva ännu inte gjorts, istället för att till synes utgöra en särskild form av rättshandling. En ordning där RR i domen klargör vad för rättshandling det är fråga om synes bättre överensstämma med den inkomstskatterättsliga systematiken där gåvor är skattebefriade, ersättningar skattepliktiga och någon specialregel för remuneratoriska gåvor inte finns. En rättshandling torde skatterättsligt inte kunna utgöra en gåva till mottagaren samtidigt som den skall inkomstbeskattas hos densamme.

180 Silfverberg 1992 s 40, s 236 ff samt Lodin, Lindencrona, Melz & Silfverberg 2009 s 80

181 Se RÅ 80 1:61, RÅ 1997 ref 1

7.4 Sammanfattande kommentar

Som ovanstående redogörelse visar så uppstår inte alltför sällan i inkomstskatterättsliga sammanhang gränsdragningsproblem mellan gåva och andra rättshandlingar. I de allra flesta fall har dessa gränsdragningsproblem lösts på ett sätt som respekterat det civilrättsliga gåvobegreppet och därmed kan det grundläggande kriteriet för tillämpningen av gåvobegreppet med avseende på kraven på förutsebarhet och legalitet sägas vara uppfyllt.

Som så ofta när civilrättsliga begrepp används i skatterättsliga sammanhang uppstår dock tillämpningsproblem som av olika anledningar är sällsynta i rent civilrättsliga sammanhang och som därför ofta måste lösas utan att domstolar och rättstillämpare har någon möjlighet att hämta vägledning i civilrätten. De skatterättsliga lösningar som valts lyckas dock i de allra flesta fall ge gåvobegreppet en innebörd i skatterätten ryms inom dess allmänna civilrättsliga innebörd samtidigt som de även skapar skatterättsligt acceptabla lösningar.

Helt fri från kritik är dock inte tolkningen och tillämpningen av gåvobegreppet inom skatterätten. Ovan har jag bland annat riktat viss kritik mot användningen av två olika metoder för att hantera de blandade fången. Vidare har jag kritiserat Regeringsrättens tolkning av gåvobegreppet i sponsringsmålen och den antydning till ett särskilt skatterättsligt gåvobegrepp som dessa domar ger uttryck för. Slutligen har även hanteringen av remuneratoriska gåvor i anställningsförhållanden berörts och jag har framfört kritiska kommentarer kring Regeringsrättens hantering av begreppet remuneratorisk gåva.

8. Avslutande Analys

Att civilrättens förhållande till skatterätten kan orsaka problem torde utifrån det som redovisats ovan vara klarlagt. I en del av fallen är det troligt att problemet ligger i att civilrätten helt enkelt inte är lämpad att lösa vissa skatterättsliga problem. I andra ligger problemet istället i tolkningen av civilrätten, och framförallt det faktum att det inom skatterätten uppstår civilrättsliga frågor som aldrig tidigare varit föremål för bedömning. Detta ställer stora krav på lagtolkare och rättstillämpare på skatterättens område. Det räcker inte att behärska skatterätten utan även civilrätten skall förhoppningsvis behärskas så till den grad att ingen diskrepans riskerar att uppstå mellan civilrätten i en skatterättslig kontext (det som ovan benämnts en skatterättslig civilrätt) och den civilrätt som har sin hemvist i sedvänja, i de allmänna domstolarna, och i civillagstiftning.

Att det finns risker med att civilrättsliga begrepp som rättsfaktum i skatterättslig lagstiftning är därmed klarlagt. Likaså att dessa risker ibland även aktualiserats och lett till konkreta skatterättsliga problem enligt ovan. Finns det då några alternativ till den nuvarande ordningen?

8.1 Alternativ lösningar för att minska riskerna med civilrättens prejudiciella ställning

Jag har identifierat två hypotetiska lösningar som i teorin skulle kunna minska de risker som uppstår när man tillämpar en inkomstbeskattning som i stor utsträckning bygger på civilrätten.

Den första av dessa bygger på att skattesystemet i högre grad frikopplas från civilrätten. Det vill säga beskattningskonsekvenserna blir inte längre beroende av den innebörd och de definitioner som givits civilrättsliga rättshandlingar. En sådan lösning förutsätter istället att skatterätten själv tar ett större ansvar för att skapa egna legaldefinitioner av vad som skall beskattas, legaldefinitioner som inte faller tillbaka på civilrättsliga systemexterna rättsfaktum. Det skulle alltså vara fråga om såväl en legitimering som en legalisering av den skatterättsliga civilrätten. För detta skulle lagstiftaren behöva dra ett tungt lass och utvidga skatterätten till att innefatta en ofantlig mängd egna legaldefinitioner som i många fall enbart torde vara rena kopior av civilrättsliga begrepp, möjligen med vissa modifikationer i likhet med exempelvis det nuvarande skatterättsliga fastighetsbegreppet. Genom att lagtolkarna med Regeringsrätten i spetsen därmed i huvudsak skulle ha att tolka skatterättsliga begrepp skulle de risker ur legalitets- och förutsebarhetshänseende som det nuvarande systemet gett upphov till minskas.

Ett sådant system utgör dock ingen realistisk lösning. Utöver de kostnader och den tidsåtgång som skulle krävas för att blott utreda och utveckla systemet kan ett antal kritiska faktorer lyftas fram. Först och främst kan det ifrågasättas huruvida ett sådant system skulle vara mer förutsebart än nuvarande ordning. De skattskyldiga skulle inte som idag kunna förutsätta att de civilrättsliga rättshandlingar de företar också motsvaras av samma rättshandlingar skatterättsligt, istället skulle de behöva kontrollera vilken skatterättslig rättshandling som motsvaras av deras civilrättsliga agerande. Komplexiteten i systemet skulle helt enkelt öka lavinartat något som skulle drabba förutsebarheten för de skattskyldiga.

Ett annat alternativ, som också Bergström kommenterar, vore att införa en form av förhandsbesked avseende innebörden av civilrättsliga begrepp.¹⁸² I praktiken skulle de svenska förvaltningsdomstolarna, däribland RR, underställas HD i den meningen att de gavs möjlighet, kanske t o m skyldighet, att inhämta förhandsbesked avseende tolkningen av civilrätt när denna är av betydelse i skatterätten.

Inte heller en sådan ordning framstår som ett bättre alternativ. Dels skulle den vara märklig ur konstitutionell synpunkt med tanke på att RR och HD är formellt likvärdiga domstolar. Att rucka på detta förhållande genom att göra RR formellt underställd HD i civilrättsliga frågor vore att bryta med en stark konstitutionell tradition. Vidare skulle ett sådant förfarande aktualisera en del

182 Bergström 1978 s 84

ytterligare frågor. Dels skulle det troligen fördyra skatteprocesserna avsevärt och den ekonomiska bördan skulle troligen drabba såväl de inblandade i processen som det offentliga. Vidare riskerar de redan i dag ofta utdragna processerna i skattemål att ta ännu längre tid något som knappast är eftersträvansvärt ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Som Bergström påpekar skulle även en dylik ordning förutsätta omfattande skatterättsliga kunskaper från Högsta Domstolens sida vilket troligen saknas i dagsläget.¹⁸³ Inte heller ett system med förhandsbesked framstår därmed som ett realistiskt alternativ.

8.2 Avslutande slutsats

Trots alla sina brister är till synes en inkomstbeskattning byggd på civilrättens prejudiciella verkan det bästa alternativet. Det är dock viktigt att skattedomstolarna även i framtiden har de skattskyldigas rättssäkerhet i beaktande när de hanterar civilrättsliga begrepp. Därmed undviks en skatterättslig civilrätt och koherensen mellan de båda rättssystem upprätthålls med resultatet att vi även i fortsättningen får en välfungerande inkomstbeskattning med ett minimum av problem orsakade av relationen mellan civilrätten och skatterätten.

¹⁸³ Bergström 1978 s 85

9. Källförteckning

9.1 Artiklar

Andersson J, Bokanmälan: Erik Nerep Aktiebolagsrättsliga studier - särskilt om kapitalskyddet SvJt 1995 s 688-699

Bengtsson B, Om Gåvobegreppet i civilrätten, SvJT 1962, s 689 - 708

Bergström S, Rättshandlingars verkliga skatterättsliga innebörd - en kommentar till RÅ 2004 ref 27, SN 2004 s 771-774

Bjuvberg J, Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m - igen, SN 2007 s 101

Englund G, Beskattning av stiftelser, SvSkT 1973 s 147 - 156

Grosskopf G, Några Synpunkter på gåvobeskattning av aktiebolag, SN 1981 s 315-326

Grosskopf G, & Grönfors K, Civilrätt och skatterätt - hönan och ägget, SN 1990 s 353-367

Gunnarsson Å, Skatteförmåga och skatteneutralitet - juridiska normer eller skattepolitik?, SN 1998 s 550-559

Hultqvist A, Ny skatteflyktslag - en metodfråga för skatterätten, SN 1996 s 670-681

Hultqvist A, Rättshandlingar verkliga innebörd, SN 2007 s 696-703

Hultqvist A, Några kapitalförsäkringsdomar - omkaraktärisering i stället för genomsyn

Hultqvist A, Verklig innebörd i nytt rättsfall, SvSkT 2009 s 106-111

Lanke C, Förvärv av aktier i samband med anställning m.m., SvSkT 2008 s 555-558

Nerep E, Sale and lease back av fast egendom, SvSkT 1989 s 299-373

Påhlsson R, Avdrag för sponsring SN 2000 s 630

Tikka K, Anmälan av Anders Hultqvist Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, SN 1996 s 52-58

Wiman B, Mål 3761-02 SIPANO II (rättsfall), SN 2004 s 221-235

9.2 Litteratur

Bergström, S, Skatter och Civilrätt: En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, Liber Förlag 1978

Borg, P, Historiska perspektiv på skattepolitikens framtida förutsättningar, Globaliseringsrådet, Regeringskansliet 2008. (<http://www.sweden.gov.se/content/1/c6/11/80/63/ed3854ad.pdf> 2010-03-25)

Englund, G, & Silfverberg, C, Beskattning av arv och gåva, tolfte upplagan, Norstedts Juridik 2004

Eschelsson, E, Om begreppet gåfva, Almqvist & Wiksells Boktryckeri Aktiebolag 1897

Grosskopf G, Finns det en särskild skatterättslig civilrätt? I: Festskrift till Kurt Grönfors, Norstedts Juridikförlag 1991

Hultqvist A, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget 1995

Kjellgren J, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, Iustus Förlag 1997

Lennander G, Återvinning i konkurs, tredje upplagan, Norstedts juridik 2004

Ljungman S, Om skattefordran och skatterestitution, Almqvist & Wiksells Boktryckeri AB 1947

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C, Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt, tolfte upplagan, Studentlitteratur 2009

Melbi I, Rabe G, Det svenska skattesystemet, tjugonde upplagan, Norstedts Juridik 2007

Melz, P, Val mellan olika normtyper i rättstillämpningen - RÅ 2004 ref 1 som illustration, I: Vänbok till Per Anclow, Iustus Förlag 2004

Nerep E, Samuelsson P, Aktiebolagslagen en lagkommentar. Del 2, kapitel 11-22, andra upplagan, Thomson Reuters 2009

Nerep E, Aktiebolagsrättsliga studier - särskilt om kapitalskyddet, Juristförlaget 1994

Persson-Österman R, Öppen och förtäckt utdelning i två perspektiv, I: Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik 2003

Påhlsson R, Sponsring, Iustus Förlag 2008

Påhlsson R, Konstitutionell Skatterätt, Iustus Förlag 2009

Ramberg J & Ramberg C, Allmän avtalsrätt, sjätte upplagan, Norstedts Juridik 1991

Rodriguez E, Den svenska skattehistorien, LiberLäromedel Lund 1981

Silfverberg C, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv, Juristförlaget 1992

Walén G & Palmér E, Konkurslagen, Norstedt 1989

Welamsson L, Konkursrätt, P.A Norstedt & Söners Förlag 1961

Åkerman, S, Skattereformen 1810: Ett experiment med progressiv inkomstskatt. Vestmanlands Läns Tidnings AB Tryckeri 1967

9.3 Offentligt Tryck

Prop. 1973:93 med förslag till lag om konvertibla skuldebrev m.m

Prop. 1982/83:84 med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt m.m.

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag

Prop. 1999/00:2 Inkomstskattelagen

SOU 1935:14 Förslag till lag om skuldebrev m.m.

SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul. Betänkande av en expertgrupp inom företagsskatteberedningen

SOU 1989:81 Ny generalklausul mot skatteflykt

SOU 1996:44 Översyn av skatteflyktslagen. Reformerat Förhandsbesked

SOU 2008:80 Slutbetänkande av Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning

Skatteverkets Ställningstagande 2005-06-27 Riktlinjer, avdragsrätt för sponsring

9.4 Rättsfall från Högsta Domstolen

NJA 1936 s. 251

NJA 1940 s. 682

NJA 1942 s. 609

NJA 1948 s 81

NJA 1959 s 225

NJA 1980 s. 642 I och II

NJA 1984 s. 673

NJA 1991 s. 376

NJA 2007 not N 34

NJA 2008 s. 457

NJA 2008 s 103

NJA 2008 s. 1129

9.5 Rättsfall från Regeringsrätten

RÅ 1943 ref. 9

RÅ 1950 ref 5

RÅ 1964 Fi 1297

RÅ 1965 Fi 239

RÅ 1969 ref 32

RÅ 1969 Fi 2166

RÅ 1976 ref 127

RÅ 80 1:24

RÅ 80 1:61
RÅ 81 1:2
RÅ 81 1:29
RÅ 81 1:50
RÅ 82 1:21
RÅ 83 1:34
RÅ 1983 BA 14
RÅ 83 1:73
RÅ 1984 1:90
RÅ 1987 ref 5
RÅ 1987 ref 166
RÅ 1988 ref 22
RÅ 1989 ref 62 I och II
RÅ 1989 ref 127
RÅ 1989 not 525
Rå 1989 not 526
RÅ 1992 ref 76
RÅ 1993 ref 16
RÅ 1993 ref 43 I och II
RÅ 1996 ref 92
RÅ 1996 not 290
RÅ 1997 ref 1
RÅ 1998 ref 19
RÅ 1998 ref 58
RÅ 2000 ref 31 I & II
RÅ 2001 ref 2
RÅ 2001 ref 10
RÅ 2001 ref 31 I & II
RÅ 2003 ref 60
RÅ 2004 ref 1
RÅ 2004 ref 27
RÅ 2004 ref 42
RÅ 2008 ref 41
RÅ 2008 ref 54
RÅ 2008 not 113
RÅ 2008 not 169
RÅ 2009 not 48

9.6 Rättsfall från Kammarrätterna

Kammarrätten i Göteborgs dom den 23 December 2008, mål nr 3578-08