



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

ÄGANDERÄTTSBEGREPPET

i den svenska inkomstskatterätten

-

*En analys av äganderättsbegreppets betydelse för den skatterättsliga
bedömningen*

Examensarbete på juristprogrammet, HT 2022

Handelshögskolan vid Göteborgs universitet

Examensarbete HRO800, 30 hp

Författare: Tove Söderlund

Handledare: Patrik Emblad

Förkortningar

ABL – Aktiebolagslag (2005:551)
BRL – Bostadsrättslag (1991:614)
Ds – Departementsserie
HD – Högsta domstolen
HFD – Högsta förvaltningsdomstolen
IL – Inkomstskattelag (1999:1229)
JB – Jordabalk (1970:994)
KB - Kommanditbolag
KonkL – Konkurslag (1987:672)
KupL – Kupongskattelag (1970:624)
Prop. – Proposition
RF – Regeringsformen (1974:152)
SamboL – Sambolag (2003:376)
SOU – Statens offentliga utredningar
SKV – Skatteverket
SLB – Sale and lease-back
SL – Stiftelselag (1994:1220)
SRN – Skatterättsnämnden

Innehållsförteckning

1 INLEDNING OCH PROBLEMFÖRMULERING	1
1.1 SYFTE OCH FRÅGESTÄLLNINGAR	1
1.2 METOD OCH MATERIAL	2
1.4 AVGRÄNSNING	3
1.5 DISPOSITION	4
2 BAKGRUND	4
2.1 FÖRHÅLLET MELLAN CIVILRÄTT OCH SKATTERÄTT	4
2.2 CIVILRÄTTSLIGA BEGREPPS INNEBÖRD OCH SKATTERÄTTSLIG OMTOLKNING	6
2.3 FÖRHÅLLNING TILL CIVILRÄTTEN	8
2.4 ÄGANDERÄTTSBEGREPPET	8
3 ÄGANDERÄTTEN I SKATTERÄTTSLIGA SAMMANHANG	11
3.1 DOLD ÄGANDERÄTT	11
3.1.1 <i>Civilrättsligt</i>	<i>11</i>
3.1.2 <i>Skatterättsligt</i>	<i>13</i>
3.1.3 <i>Sammanfattning och diskussion</i>	<i>15</i>
3.2 TRUSTER	16
3.2.1 <i>Trusten som rättsfigur</i>	<i>16</i>
3.2.2 <i>Civilrättsligt</i>	<i>18</i>
3.2.3 <i>Skatterättsligt</i>	<i>19</i>
3.2.4 <i>Sammanfattning och diskussion</i>	<i>26</i>
3.3 LEASING	29
3.3.1 <i>Civilrättsligt</i>	<i>29</i>
3.3.3 <i>Skatterättsligt</i>	<i>30</i>
3.3.4 <i>Sammanfattning och diskussion</i>	<i>38</i>
3.4 INKOMSTER UNDER EN KONKURS	40
3.4.1 <i>Civilrättsligt</i>	<i>40</i>
3.4.2 <i>Skatterättsligt</i>	<i>42</i>
3.4.3 <i>Sammanfattning och diskussion</i>	<i>44</i>
4 DISKUSSION	46
5 SLUTSATS OCH AVSLUTANDE KOMMENTAR	48
KÄLLFÖRTECKNING	50

1 Inledning och problemformulering

Äganderättsbegreppet kan för vissa kanske anses vara lätt att definiera, de flesta tror sig förstå vad det betyder när en person säger att de *äger* viss egendom. Det är nog vanligt att äganderätt till egendom antas innebära att *ägaren* kan *förfoga* över egendomen, så är dock inte alltid fallet. Äganderättsbegreppet kan variera i sitt innehåll och är beroende av ett sammanhang.¹ Begreppet är ett civilrättsligt sådant² och härstammar inte från skatterättsliga källor³ men kan ändå ha betydelse för den skatterättsliga bedömningen på det sättet att inkomstbeskattningen kan vara villkorad av eller utgå från just äganderätt.⁴ Användning av äganderättsbegreppet i den juridiska problemlösningen har kritiserats av jurister verksamma inom civilrätt just på grund av att innebörden är varierande och inte möjlig att definiera.⁵ En juridisk problemlösning som utgår från äganderättsbegreppet anses kunna orsaka att svaret problemlösningen ger inte är svaret på problemet som föranlett problemlösningen från första början.⁶ Frågan uppstår då om inte samma borde gälla vid den skatterättsliga bedömningen, är det problematiskt att vid inkomstbeskattningen utgå från äganderätt? Är frågan om äganderätt alltid skatterättsligt relevant?

1.1 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att analysera och redogöra för betydelsen av äganderättsbegreppet och användningen av det i den svenska inkomstskatterätten. Det ska utredas vilken innebörd begreppet kan anses ha sett till både civilrätten och skatterätten. Följaktligen är syftet att utreda huruvida civilrätten kan vara vägledande vid hanteringen av begreppet i skatterättsliga sammanhang och att redogöra för eventuella fördelar och nackdelar som kan uppkomma vid användning av begreppet på inkomstskatterättens område.

¹ Millqvist, Göran. *Sakrättens grunder. En lärobok i sakrättens grundläggande frågeställningar avseende lös egendom*. Visby: Nordstedts juridik, 2021, s. 26 och avsnitt 2.4 nedan.

² Äganderättsbegreppet ska avse det som normalt används inom civilrätten se bland annat prop. 1978/79:210, s. 100 och avsnitt 2.4 nedan.

³ Här avses praxis och den skatterättsliga litteraturen.

⁴ Se avsnitt 3.

⁵ Se Martinson, Claes. Äganderätten och egendomsskyddet (del I av II). Om förutsättningarna för en relationell hantering av civilrättsliga intresse motsättningar och en av de grundläggande rättigheterna. *SvJT*, 2021, 317–341, s. 320 och Martinson, Claes. Något om behoven att underhålla och utveckla den nordiska (funktionalistiska) rättstraditionen. *Festskrift till Göran Millqvist*. Visby: Jure Förlag AB, 2019: 461–480, s. 462.

⁶ Ibid.

Följande frågor kommer att besvaras:

1. Hur används äganderättsbegreppet i skatterättsliga situationer, vilken innebörd har det?
2. I vilken utsträckning är civilrätten hjälpsam för att hantera frågor om äganderätt i skatterätten?
3. Är det problematiskt att försöka lösa skatterättsliga problem med hjälp av äganderättsbegreppet?

1.2 Metod och material

I avsnitt 2 kommer jag redogöra för förhållandet mellan civilrätt och skatterätt på ett övergripande plan. Civilrätten är privaträttslig och reglerar horisontella förhållanden medan skatterätten har en offentligrättslig koppling och reglerar vertikala förhållanden. En följd av detta är att man i skatterätten har en starkare bundenhet till legalitetsprincipen⁷ jämfört med civilrätten. Bundenheten till lagtextens ordalydelse anses av vissa vara så stark att det i skatterätten föreligger ett analogiförbud⁸, en sådan bundenhet föreligger inte i civilrätten där analogislut är fullt möjligt och accepterat.⁹ Denna skillnad tar jag med mig när jag tolkar skatterättsliga respektive civilrättsliga källor, främst i avsnitt 2 men även genomgående i uppsatsen. Avsnittet är ämnat att ge läsaren en övergripande förståelse för förhållandet. För denna del är därför den rättsdogmatiska metoden lämplig.¹⁰

I avsnitt 3 kommer det som i uppsatsen benämns *äganderätten i skatterättsliga sammanhang* redogöras för. I varje delavsnitt presenteras en situation översiktligt och sedan presenteras den skatterättsliga frågan för hela avsnittet. Frågan har inte till syfte att besvaras utan används enbart för att tydligt visa vad som är den relevanta skatterättsliga frågan för att sedan redogöra för civilrätten respektive skatterätten, i första hand med hjälp av praxis och i andra hand litteratur. Delavsnitten avslutas med en sammanfattning och diskussion i förhållande till frågeställningarna som uppsatsen syftar till att besvara. För denna del lämpar sig därför en rättsdogmatisk metod.¹¹

⁷ 2 kap. 10 § RF.

⁸ Se bland annat Hultqvist, Anders. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Stockholm: Juristförlaget, 1995, s. 73, till viss del kan även Pahlsson instämma med åsikten, se Pahlsson, Robert. *Konstitutionell skatterätt*. Uppsala: Iustus Förlag, 2018, 93 f.

⁹ Se Lebeck, Carl. *Legalitetsprincipen i förvaltningsrätten*. Stockholm: Nordstedts juridik, 2018, s. 110 och 114.

¹⁰ Tjernberg, Mats. *Skatterättslig tolkning*. Uppsala: Iustus Förlag AB, 2018, s. 15.

¹¹ Ibid.

I avsnitt 4 kommer en avslutande diskussion där uppsatsens frågeställningar besvaras i förhållande till samtliga delavsnitt i avsnitt 3, vilket är en fortsättning på den rättsdogmatiska metoden.¹² I avsnitt 5 ges en slutsats och en avslutande kommentar.

1.4 Avgränsning

Uppsatsen har inte till syfte att ge en uttömmande redogörelse för äganderättsbegreppet i skatterättsliga sammanhang utan det kommer att göras fyra nedslag i situationer där äganderätten direkt eller indirekt behandlas. Bakomliggande anledningar till upplägget är tidsbegränsningen för uppsatsen och sidobegränsningen. Jag skriver den här uppsatsen införstådd med att läsaren och jag själv inte kommer att ha en helt fullständig förståelse för hur äganderättsbegreppet används i inkomstskatterätten. När man läst uppsatsen blir det ändå tydligt att begreppet inte alltid tillmätts samma innebörd varför någon uttömmande redogörelse inte heller är nödvändig för att uppfylla uppsatsens syfte. Uppsatsen är även skriven till personer som har goda kunskaper i skatterätt varför vanliga skatterättsliga begrepps innebörd inte kommer att utvecklas.¹³ Jag vill i de följande styckena ge några exempel på sådant jag medvetet utelämnat och därav inte behandlar i uppsatsen.

Det förefaller kanske självklart att uppsatsen inte kommer att behandla mervärdesskatterättsliga aspekter, det bör dock lyftas i detta avsnitt för tydlighetens skull då det nyligen kommit avgöranden av intresse för just äganderätten även om det inte kommer att behandlas.¹⁴

Företeelsen som benämns *svävande äganderätt* kommer inte att behandlas i uppsatsen främst på grund av en bristande tillgång på material. Utifrån det material jag lyckats hitta har jag kunnat konstatera att domstolar på senare tid inte använt sig av begreppet i någon större utsträckning.¹⁵ Begreppet tas ofta upp i olika situationer utan någon utveckling för dess betydelse.¹⁶ Källor där begreppet utvecklats i större utsträckning har även varit av det äldre slaget¹⁷, vilket medfört svårigheter att förstå och motivera dess aktualitet idag och för min uppsats.

¹² Tjernberg, s. 15.

¹³ Till exempel begrepp som skattskyldighet och skattesubjekt.

¹⁴ Se till exempel HFD 2022 ref. 39.

¹⁵ Se till exempel NJA 1984 s. 246 och NJA 1991 s. 748.

¹⁶ Se bland annat Ekström, Maria. Tjänstebeskattnings av testamentariska förvärv. *SvSkT*, 2013:8: 617–623 och Arvidsson, Richard. Övriga juridiska personer. *SN*, 2014: 378–389.

¹⁷ Se bland annat Sandström, Jan. Två associationsrättsliga rättsfall. *SvJT*, 1978: 435–447, Gunne, Cecilia. Beskattnings av svävande äganderätter. *SvSkT*, 1977:6: 595–603.

Gällande de fyra nedslag som görs i uppsatsen i avsnitt 3 ska det i fråga om trustar i avsnitt 3.2 här göras förbehåll för att redogörelsen för rättsfiguren trust är generell då det finns olika typer av trustar beroende på vilken stats rättsordning som undersöks och olika trustar i en enskild stat. Det ska även tilläggas att så kallade *public trusts* inte kommer att behandlas då den praxis och litteratur som finns främst behandlar så kallade *private trusts*.¹⁸

I fråga om konkursbo i avsnitt 3.4 gör jag förbehåll för att den civilrättsliga och skatterättsliga praxis som finns på området inte kommer att redogöras för lika detaljerat som i andra delar. Anledningen till detta är en följd av att frågan om äganderätt uppkom som en bi-fråga vid diskussionen om ett konkursbo utgör en juridisk person eller inte varför jag inte bedömt det som relevant för uppsatsen. Det ska avslutningsvis återigen framhållas att uppsatsen inte är uttömmande och inte heller är ämnad att vara det.

1.5 Disposition

I uppsatsen kommer det i avsnitt 2 först att ges en kort bakgrund till förhållandet mellan civilrätt och skatterätt för att sedan redogöra för äganderättsbegreppets innebörd i civilrätten och den kritik som riktas mot användandet av det i juridisk problemlösning.

Därefter följer en genomgång av vad som i uppsatsen benämns som *äganderätten i skatterättsliga sammanhang* i avsnitt 3. Varje delavsnitt inleds med en kort introduktion och en presentation av den skatterättsliga frågan. Sedan följer en redogörelse för civilrätten och skatterätten och avslutas med en kort sammanfattning och fortsatt diskussion.

I avsnitt 4 kommer sedan en avslutande diskussion och i avsnitt 5 ges en avslutande kommentar.

2 Bakgrund

2.1 Förhållandet mellan civilrätt och skatterätt

Innan äganderättsbegreppet behandlas ska det här ges en kort redogörelse för förhållandet mellan civilrätten och skatterätten och hur civilrättsliga begrepp förstås i skatterättsliga sammanhang. Skatterätten bygger i stor utsträckning på civilrätten på så sätt att man beskattar

¹⁸ Se under avsnitt 3.2.

skattesubjekts (fysiska och juridiska personers) innehav av olika tillgångar och ekonomiska verksamheter och dessa ekonomiska förhållanden regleras av civilrätten.¹⁹ Civilrättsliga begrepp används ofta som rättsfakta i skattelagstiftning vilket medför att civilrättsliga begrepp får stor betydelse i skatterätten.²⁰

Förhållandet diskuterades relativt utförligt för första gången i en utredning från 1963²¹ där behovet av en generell skatteflyktsklausul utreddes. Även om utredningen inte resulterade i ny lagstiftning kan uttalanden användas för vägledning och inspiration i syfte att utreda förhållandet mellan de två rättsområdena. Skattekommittén i utredningen menade att civilrättsliga regler och begrepp ska gälla även i skatterättsliga sammanhang såvida inte uttryckliga undantag anges i skattelagstiftning.²² Kommittén menade dock att HFD gjort vissa avsteg från detta och att det därav inte förelåg någon ovillkorlig bundenhet till civilrätten i skatterätten då HFD i vissa fall lagt större vikt vid lagstiftarens avsikt snarare än ett begrepps civilrättsliga innebörd.²³

Det har efter detta kommit fler utredningar där skatterätten berörs i relation till civilrätten, emellertid har det inte varit huvudfrågan för utredningen utan snarare en sidofråga som uppkommit till det som varit föremål för utredning.²⁴ Sammantaget kan det sägas att domstolarna och lagstiftningen har förhållit sig formellt till civilrättsliga rättshandlingar på ett sådant sätt att giltiga rättshandlingar tillerkänns giltighet i skatterätten.²⁵ Förhållandet framställs som en konstant avvägning mellan å ena sidan rättssäkerhet och förutsebarhet, å andra sidan skatterättens effektivitet och ändamålsenlighet.²⁶ Med rättssäkerhet avses att skatterättsliga regler ska vara utformade och tillämpas på ett sådant sätt att skattskyldiga, i en rimlig utsträckning, på förhand ska kunna veta vilka skatterättsliga konsekvenser som följer av ett visst rättshandlande.²⁷ Med effektivitet avses att reglerna ska vara utformade och tillämpas på

¹⁹ Se till exempel Bergström, Sture. *Skatter och civilrätt*. Stockholm: Liber Tryck, 1978, s. 13.

²⁰ Ibid. Till exempel att aktiebolag och juridisk person inte definieras i IL utan förekommer i bestämmelser som reglerar till exempel skattskyldighet, begreppen används som rättsfakta.

²¹ SOU 1963:52 *om åtgärder mot skatteflykt* och Emblad, Patrik. *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt*. Göteborg: Kompendiet i Göteborg AB, 2020, s. 83.

²² SOU 1963:52, s. 101.

²³ Ibid.

²⁴ Se bland annat SOU 1975:54 *fämansbolag*, prop. 1980/81:17, prop. 1982/83:84 med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt m.m., SOU 1975:77 *allmän skatteflyktsklausul*, prop. 2004/05:32 *utökade möjligheter till överföring av periodiseringsfonder och expansionsfond*, m.m. och prop. 2017/18:245 *nya skatteregler för företagssektorn*.

²⁵ Se bland annat prop. 1982/83:84 s. 8 f och Emblad, s. 89.

²⁶ Se bland annat SOU 1963:52, s. 94, prop. 1980/81:17, s. 14 och Emblad, s. 89.

²⁷ Prop. 1980/81:17, s. 13–14 och SOU 1963:52, s. 94 f.

ett sätt som förmår staten att effektivt beskatta de inkomster som är skattepliktiga och materiell korrekt beskattning kan ske.²⁸

Sammanfattningsvis kan det sägas att då uttryckliga undantag framgår av skattelagstiftning får avsteg göras men som utgångspunkt ska giltiga civilrättsliga handlingar tillerkännas full giltighet även vid en skatterättslig bedömning. När avsteg får göras utan stöd i skattelagstiftningen är dock inte klarlagt men en avvägning mellan rättssäkerhet och förutsebarhet å ena sidan och effektivitet och ändamålsenlighet å andra sidan ska göras och HFD kan i vissa fall lägga större vikt vid lagstiftarens avsikt i stället för ett civilrättsligt begrepps civilrättsliga innebörd.

2.2 Civilrättsliga begrepps innebörd och skatterättslig omtolkning

Som ovan nämnts används civilrättsliga begrepp ofta som rättsfakta i skattelagstiftningen varför civilrättsliga begrepps innebörd inte så sällan kan få stor betydelse för den skatterättsliga bedömningen. Frågan är då om civilrättsliga begrepp alltid har en enhetlig innebörd och om en omtolkning av ett begrepps civilrättsliga innebörd kan ske vid den skatterättsliga bedömningen. I litteraturen råder det ibland delade meningar om huruvida civilrättsliga begrepp kan påstås ha enhetliga innebörder och om en skatterättslig omtolkning kan göras.

Det skulle kunna påstås att man i skatterätten är bunden av civilrättsliga begrepp.²⁹ Om samtliga civilrättsliga begrepp skulle ha en enhetlig innebörd skulle en bundenhet till dessa vara lätt att upprätthålla i skatterätten.³⁰ Verkligheten är dock en annan och det är vanligt att civilrättsliga begrepps innebörd och innehåll kan variera beroende på det civilrättsliga sammanhanget³¹, något som även gäller i fråga om äganderättsbegreppet.³² Bengtsson har i en artikel behandlat det civilrättsliga gåvobegreppet och visat på att innebörden kan skifta. Samtidigt belyser han att ett enhetligt begrepp kan finnas om man kollar på de rekvisit som är återkommande för alla

²⁸ Prop. 1980/81:17, s. 14 och SOU 1963:52, s. 94.

²⁹ Hagstedt, Jan Anders. *Om Beskattning Av Stiftelser*. Stockholm: Norstedt, 1972, s. 43.

³⁰ Sandström och Helmers verkar ha utgått från att civilrättsliga begrepp har sådana enhetliga definitioner, se Sandström, K. G. A. Om skattelagars tolkning och tillämpning. *SvSkT*, 1952: 241–276, s. 248 och Helmers, Dag. *Kringgående av skattelag: studier i en svensk och utländsk beskattningsrätt*. Stockholm, 1956, s. 233. Jfr Bergström, 1978, s. 76.

³¹ Se Bergström, 1978, s. 76 f.

³² Se rubrik 2.3 och efterföljande avsnitt.

former av en gåva.³³ Hagstedt menar att man ska använda civilrättsliga begrepps ”allmänna civilrättsliga innebörd” och att skatterätten är bunden till civilrättsliga begrepp.³⁴ Med den allmänna civilrättsliga innebörden åsyftar han Bengtssons metod om återkommande rekvisit. Bergström menar att civilrättsliga termer i varierande utsträckning kan ha olika funktionella innehåll då civilrättsliga regler tillämpas och att principen om skatterättens bundenhet till civilrättsliga begrepps civilrättsliga innebörd därav inte är till någon hjälp.³⁵ Följaktligen blir det tydligt att det råder delade meningar vad gäller forskares syn på civilrättsliga begrepp. Det kan emellertid konstateras att en majoritet anser att civilrättsliga begrepp inte alltid har samma innebörd i olika civilrättsliga sammanhang.

Som ovan nämnts förekommer civilrättsliga begrepp ofta som rättsfakta i skatterättsliga regler och detta kan skapa problematik då civilrättsliga begrepp ofta inte har en enhetlig innebörd. Frågan om man vid den skatterättsliga bedömningen kan göra en så kallad *genomsyn*³⁶, en omtolkning av ett civilrättsligt begrepp, förefaller inte vara möjligt enligt alla. Anledningen till detta är föreskriftskravet som innebär att beskattning ska ske på grundval av en lagbestämmelses ordalydelse.³⁷ På grund av detta har det i den skatterättsliga litteraturen framhållits att en omtolkning kan göras skatterättsligt om det kan göras civilrättsligt.³⁸ Vid läsning förefaller omöjligheten att göra en skatterättslig omtolkning av civilrättsliga begrepp grundas på synen att civilrätten inte kan skapas och utvecklas i skatterätten, något som Emblad ställer sig kritisk till.³⁹ Emblad är av uppfattningen att om man ser civilrätten och dess begrepp som prejudiciella vid beskattningen ”osynliggör[s] antalet möjliga lösningar på

³³ Bengtsson, Bertil. Om gåvobegreppet i civilrätten. *SvJT*, 1962, s. 694. De återkommande rekvisiten för gåvobegreppet skulle enligt Bergström kunna vara (1) en frivillig förmögenhetsöverlåtelse som (2) överlåtaren och mottagaren är underförstådda med, se Bergström, 1978, s. 79.

³⁴ Hagstedt, s. 42 f.

³⁵ Bergström, 1978, s. 81.

³⁶ Kan även benämnas bland annat *verklig innebörd* och *helhetsyn* i den skatterättsliga litteraturen, se Emblad, s. 348.

³⁷ Se bland annat Hultqvist, Anders. Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt. *SvSKT*, 2005: 302–321 s. 305, Simon-Almendal, Teresa. Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom. Eller vad är karta, vad är verklighet? *JT*, 2012/13: 598–619, s. 604 och Silfverberg, Christer. Litteratur – skatteplanering och kapitaliseringsfrågor. *SN*, 2005: 495–509, s. 276. Hultqvist, 1995, s. 366.

³⁸ Se Hjerner, Lars. Sken – bulvanskap – kringgående, *genomsyn* eller förträngning. *Festskrift till Hans Thornstedt*. Stockholm: Nordstedts juridik, 1983: 269–304, s. 270, Simon-Almendal, Teresa. *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*. Stockholm: Nordstedts juridik, 2005, s. 153, Simon-Almendal, 2012, s. 607 och Bergström, Sture. Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid. *SN*, 2003: 2–13, s. 10.

³⁹ Emblad, s. 421.

skatterättsliga”⁴⁰ problem och han menar att civilrättsliga begrepp i stor utsträckning produceras i skatterätten.⁴¹

Sammanfattningsvis råder det delade meningar om huruvida en skatterättslig omtolkning kan ske av civilrättsliga begrepps innebörd. Vilken ställning en person tar i frågan förefaller till stor del bero på hur en person själv klassificerar en bedömning av civilrätt i ett skatterättsligt sammanhang. Är bedömningen rent civilrättslig för att den görs på grundval av civilrättsliga regler, är den skatterättslig för att den görs inom ramen för ett skatterättsligt problem eller är det både och?

2.3 Förhållningssätt till civilrätten

För tydlighetens skull ska det här redogöras för hur jag förhåller mig till civilrätten i uppsatsen. Civilrätten ser jag som i och för sig separat från skatterätten då det civilrättsliga i många fall kan ske helt utan skatterättslig inverkan. Däremot anser jag att när civilrättsliga begrepp används i skatterättsliga sammanhang ska det inte ses, såsom Emblad uttrycker det, som ”något yttre att förhålla sig till vid inkomstbeskattningen”.⁴² Jag delar Emblads mening i att civilrätten på ett sätt kan skapas i skatterätten⁴³ då jag anser att ett civilrättsligt begrepp, såsom äganderättsbegreppet, beroende på sammanhang kan ha olika innehåll antingen på grund av lagbestämmelser eller helt enkelt beroende på en individs egen förståelse av civilrätten och begrepp däri. Förhållningen ska illustreras med exempel för tydlighetens skull; en omtolkning av exempelvis ett avtal i den skatterättsliga bedömningen ska inte ses som en rent civilrättslig bedömning då jag anser att civilrätten snarare används för att bedöma de skatterättsliga konsekvenserna, en rent civilrättslig bedömning görs inte i skatterätten då vad som är civilrättsligt relevant inte nödvändigtvis är skatterättslig relevant och vice versa.

2.4 Äganderättsbegreppet

För att beskattning ska kunna ske behöver ett skatteobjekt kopplas till ett skattesubjekt och den kopplingen skulle kunna benämnas äganderätt. Det skulle kunna tänkas att det är så att ett

⁴⁰ Emblad, s. 417.

⁴¹ Ibid., s. 421.

⁴² Ibid., s. 13.

⁴³ Ibid., s. 2 och 421.

skatteobjekt *måste ägas* av ett skattesubjekt för att objektet ska kunna beskattas⁴⁴, vilket i sig inte är ett alltför kontroversiellt påstående enligt min mening, frågan är då vad äganderätt egentligen betyder. I utredningar och doktrin skrivs det ofta att äganderättsbegreppet ska avse det som normalt används inom civilrätten och vad detta mer specifikt innebär utvecklas inte.⁴⁵ Nedan följer därför en kort redogörelse för hur äganderättsbegreppet behandlas i civilrätten.

Det finns ingen definition av äganderättsbegreppet i svensk rätt.⁴⁶ Det kan dock uttryckas som att äganderätten är ”den fullständigaste rättigheten till ett förmögenhetsföremål”.⁴⁷ Äganderätten är dock negativt bestämd då den alltid är inskränkt. Det finns alltid lagar eller avtal som begränsar förfoganderätten till egendom och det som finns kvar efter inskränkningarna har skett kan sägas vara äganderätten.⁴⁸ Begreppet förekommer dock i sakrättslig litteratur och utgör en av de tre rättigheter som sakrätten anses bestå av vid fråga om lös egendom.⁴⁹ Millqvist menar att sakrätten till stor del handlar om just den civilrättsliga innebörden i begreppet äganderätt.⁵⁰ Vad som menas med den civilrättsliga innebörden varierar då äganderätten är beroende av ett sammanhang och beror på vilken typ av egendom det är fråga om.⁵¹ Som exempel kan nämnas de formaliakrav som uppställs vid överlåtelse av fast egendom som inte uppställs vid överlåtelse av lös egendom.⁵² För att en person ska ses som ägare till en fastighet måste köpekontraktet vara skriftligt och innehålla allt det som föreskrivs i 4 kap. JB. Förvärvaren måste även ansöka om och införas som lagfaren ägare.⁵³ När en person exempelvis köper ett bord finns inga krav på skriftliga avtal för att personen ska ses som ägare till bordet, utan av störst betydelse är vem som besitter bordet. Det finns en presumtion att egendom en person har i sin besittning är dennes egendom vilket följer av den så kallade traditionsprincipen.⁵⁴

⁴⁴ Till exempel kan nämnas att det i utredningar har skrivits att *ägaren* till en tillgång varit den som medges värdeminskningsskatt, se avsnitt 3.3 och beskattning av inkomster under en konkurs förfaller grundas på att beskattning inte kan ske av konkursboet då boet inte kan anses äga konkursegendomen, se avsnitt 3.4.

⁴⁵ Se bland annat prop. 1978/79:210, s. 100.

⁴⁶ Millqvist, 2021, s. 24.

⁴⁷ Håstad, Torgny. *Sakrätt avseende lös egendom*. 6:5. uppl. Stockholm: Nordstedts juridik, 2000, s. 23.

⁴⁸ *Ibid.*, s. 23 och Millqvist, 2021, s. 25.

⁴⁹ Millqvist, 2021, s. 24 f.

⁵⁰ *Ibid.*, s. 26.

⁵¹ *Ibid.*, 2021, s. 26.

⁵² Se 4 kap. 1 § JB.

⁵³ 4 kap. 1 § och 20 kap 1 § JB.

⁵⁴ Håstad, 2000, s. 51 f.

I sakrätten talas det ofta om så kallade *separationsrättsfall*, vilka innefattar till exempel situationer där en gäldenär (G) besitter en dyrbar maskin som denne hyr av en uthyrare (A). G försätts i konkurs och G:s borgenärer (B) vill få sina fordringar betalade i så stor utsträckning som möjligt och A vill självklart ha tillbaka sin maskin. Om maskinen kan specificeras och urskiljas i G:s förmögenhetsmassa⁵⁵ då föreligger så kallad *specialitet* och A kan, förutsatt att ett antal förutsättningar är uppfyllda⁵⁶, återta maskinen och den ingår då inte i G:s konkursegendom. A hade i exemplet separationsrätt och får då ett sakrättsligt anspråk som äger företräde framför B:s fordringsanspråk.⁵⁷ Det uppställs andra krav vid så kallade *borgenärsskyddsfall* som innefattar situationer där G exempelvis innehaft en tillgång och överlåtit den till C. G försätts sedan i konkurs och B anser då att tillgången sålts till ett för lågt pris. B vill få ut så mycket de kan från G:s konkurs och vill då att tillgången ska ingå i G:s konkursegendom. I denna situation får bland annat traditionsprincipen stor betydelse för bedömningen av vilken part som har bättre rätt till tillgången.⁵⁸ Det kan alltså vid olika konflikter vid en konkurs vara olika krav som krävs för att en person ska anses ha bättre rätt till egendom.⁵⁹ I stället för att i dessa situationer tala om äganderätt talar man hellre om vem som har bättre rätt till viss egendom baserat på styrkan av de anspråk som kan riktas.⁶⁰

Då äganderätt är så beroende av ett sammanhang är det förståeligt att det inte går att ge det en enhetlig definition. Användning av begreppet inom juridiken anses även vara förenat med viss risk och är anledningen till att många jurister föredrar att tala om anspråk i stället för äganderätt.⁶¹ Risken som anses föreligga om man använder äganderättsbegreppet i juridisk problemlösning är att lösningen då kan grundas på faktorer som egentligen inte är av någon betydelse för problemlösningen och att bedömningen då inte görs med utgångspunkt i det problem som ska lösas.⁶² I Norden kan det sägas att vi har funktionalistiskt skolade jurister⁶³ vilket innebär att även om begrepp såsom äganderätt finns med i det material som vi har att

⁵⁵ Martinson, Claes. *En struktur över kredit- och exekutionsrätt*. Uppl. 5. Göteborg: Juridiska institutionen, Handelsskolan vid Göteborgs universitet, 2015, s. 31.

⁵⁶ Bland annat får G inte ha haft fri förfoganderätt över maskinen.

⁵⁷ Martinson, 2015, s. 31.

⁵⁸ *Ibid.*, s. 33 ff.

⁵⁹ Millqvist, 2021, s. 100 ff.

⁶⁰ Även om Millqvist ofta använder äganderättsbegreppet talar han om just dessa typer av rättsliga konflikter, se Millqvist, 2021, s. 100 ff. och 143 ff.

⁶¹ Se Martinson, 2021, s. 320 och Martinson, 2019, s. 462 (se särskilt fotnot 3).

⁶² Se Martinson, 2021, s. 320.

⁶³ Det kan även benämnas på så sätt att nordiska jurister har ett ”[pragmatiskt] angreppssätt”, se Martinson, 2021 s. 332.

tillgå vid lösning av problem så används de inte i problemhanteringen.⁶⁴ Äganderättsbegreppet används som ett uttryck för ett subjekts intresse snarare än ett begrepp med en verklig innebörd som påverkar problemlösningen.⁶⁵ Funktionalistiskt skolade jurister betraktar äganderättsbegreppet som ”relationellt och relativt”.⁶⁶ Martinson⁶⁷ menar att denna metod för problemlösning är att föredra då fokus på begrepp kan leda till att resultatet löser ett annat problem än det som motiverat problemhanteringen från första början.⁶⁸ Därför talar man gärna om anspråk på egendom i stället för äganderätt till egendom.

3 Äganderätten i skatterättsliga sammanhang

I det följande kommer fyra nedslag att göras i skatterättsliga sammanhang där äganderättsbegreppet behandlas. Det ska här påminnas om att varje delavsnitt inleds med en kort introduktion till ämnet och en redogörelse för den skatterättsliga frågan. Därefter följer en redogörelse för civilrätten och sedan för skatterätten med en avslutande sammanfattning och diskussion.

3.1 Dold äganderätt

Vid en försäljning av en fastighet eller bostadsrätt är det den lagfarne eller hos bostadsrättsförening registrerade ägaren som ska beskattas för eventuell kapitalvinst. I civilrätten har dock principen om dold äganderätt vuxit fram som föranlett att kapitalvinsten ska beskattas inte bara hos den lagfarne eller registrerade ägaren utan ibland även hos en så kallad *dold ägare*. Den första skatterättsliga frågan i denna del är vem som ska beskattas för kapitalvinsten vid försäljning av en bostad och den andra frågan är vem som har rätt till ROT-avdrag.

3.1.1 Civilrättsligt

Dold äganderätt kan ses som en variant av ett kommissionsköp⁶⁹ och har vuxit fram ur familjerätten.⁷⁰ Dold äganderätt, även kallad dold samäganderätt, är en ägandeform begränsad

⁶⁴ Martinson, 2021, s. 332–333.

⁶⁵ Ibid., s. 333.

⁶⁶ Ibid.

⁶⁷ Det finns flera jurister som ansluter sig till denna inställning, se Martinson, 2019, s. 462.

⁶⁸ Martinson, 2021, s. 333.

⁶⁹ Se NJA 2002 s. 142 och Strömgren, Peter, Zackariasson, Laila. *Sakrätt beträffande fast egendom*. Stockholm: Nordstedts juridik, 2021, s. 61.

⁷⁰ Ibid.

till ägande mellan sambos och makar.⁷¹ Viss diskussion har förts om huruvida principen om dold äganderätt borde, i vissa undantagsfall, kunna tillämpas även på andra familjära situationer.⁷² Fortsättningsvis kommer jag dock utgå från att det är begränsat till makar och sambos äganderätt i bostad⁷³ då praxis på området uteslutande behandlar sådana situationer.⁷⁴

Termen *dold* användes för första gången av HD i NJA 1982 s. 589.⁷⁵ Det brukar i dessa sammanhang talas om den öppne och den dolde ägaren, där den öppne ägarens namn är det som förekommer på köpehandlingar och lagfart eller registrering hos bostadsrättsföreningen och därmed utåt sett ses som den faktiska ägaren. Den dolde ägaren kan sägas ha en latent äganderätt till bostaden som kan krävas av den öppne ägaren och manifesteras genom dom eller insättandeförklaring.⁷⁶ Förutsättningarna som måste vara uppfyllda för att en dold äganderätt ska föreligga⁷⁷ är (1) avsikten med bostadsförvärvet ska ha varit att bostaden ska vara parrets gemensamma, (2) den dolde ägaren ska på ett betydande sätt ha bidragit till finansieringen av bostadsförvärvet och (3) båda parter ska uttryckligen ha förutsatt att bostaden ska vara deras gemensamma egendom.⁷⁸ Den sista förutsättningen kan dock uppfyllas genom att parterna anses ha varit underförstådda med att egendomen ska vara deras gemensamma genom en så kallad tyst överenskommelse.⁷⁹ Vad den faktiska skillnaden är mellan förutsättning (1) och (3) har inte preciserats i HD:s praxis men viss ledning kan möjligtvis finnas i Norrtälje tingsrätts dom⁸⁰ där de skriver att (1) åsyftar att egendomen ska ha inköpts för *gemensamt bruk* och (3) att båda avsett att *äganderätten ska delas mellan de två*.⁸¹ Dold äganderätt innebär att en make, maka eller sambo kan ses som ägare till en bostad, på det sättet att den har en rätt att bli insatt

⁷¹ Se Gregow, Torkel, *Samägd egendom – Innebörden av bestämmelser och principer på samäganderättens område*. 2. uppl. Stockholm: Nordstedts juridik, 2021, s. 21.

⁷² Exempelvis syskon, se Strömgren & Zackariasson, s. 62.

⁷³ Med bostad avses privatbostadsfastighet, privatbostadsrätt samt fritidsbostad, se 2 kap. 13 och 18 §§ IL.

⁷⁴ Det är förvisso den familjerättsliga samäganderätten som gör frågan om äganderätt aktuell men HD:s skrivningar i praxis på området öppnar eventuellt upp för diskussion om principen om dold äganderätts tillämpning vid ägande i annan egendom än bostad, vilket dock inte ryms inom uppsatsens syfte.

⁷⁵ Strömgren & Zackariasson, s. 61 f. Liknande ärenden har prövats i HD innan utan att termen 'dold' användes, se till exempel NJA 1943 s. 30 och 1948 s. 5.

⁷⁶ Se bland annat Skatteverkets ställningstagande 2005-11-15, Dnr: 131 608749-05/111.

⁷⁷ Förutsättningarna har utvecklats genom HD:s praxis och har senare kommit att behandlas i HFD:s avgöranden.

⁷⁸ Se bland annat NJA 1980 s. 705, 1981 s. 693, 1982 s. 589, 2002 s. 142 och 2008 s. 826, 2002 s. 142 och Strömgren & Zackariasson, s. 61 f.

⁷⁹ Se bland annat NJA 2002 s. 142 och NJA 2008 s. 826.

⁸⁰ Se Tingsrättens dom (s. 831) i NJA 2008 s. 826.

⁸¹ Notera dock att HD inte använt den formuleringen och oftast formulerar förutsättningar såsom de angivits först i texten, även om tingsrättens formulering skulle vara att föredra.

som öppen ägare, även fast endast den öppne ägaren står på lagfart och huvudsakligen finansierat köpet.⁸²

En dold äganderätt innebär ett obligationsrättsligt anspråk som kan överlåtas till annan⁸³, övergå genom arv och testamente och kan hindra den öppne ägaren från att pantsätta fastigheten under en pågående process i domstol rörande manifestation av det dolda ägandet.⁸⁴ Den dolda äganderättens verkan gentemot tredje man hade HD inte anledning att pröva förrän 1984.⁸⁵ HD uttalade dock två år innan att en dold äganderätt borde antas ha ett mycket bristfälligt skydd gentemot tredje man.⁸⁶ Det fastställdes sedan i NJA 1984 s. 772 då det anfördes att en dold äganderätt inte kan ges någon sakrättslig verkan förrän ägandet gjorts öppet.⁸⁷ En dold ägare kan alltså civilrättsligt rikta anspråk mot den öppne ägaren om samägande vid eventuell försäljning. Däremot kan inte den dolde ägarens borgenärer rikta anspråk mot det dolda ägandet och vice versa kan den dolde ägaren inte ställa bostaden som säkerhet.

3.1.2 Skatterättsligt

Frågan om huruvida civilrättslig dold äganderätt ska beaktas i skatterättsliga sammanhang har varit uppe för prövning hos HFD flertalet gånger. För tydlighetens skull kommer en uppdelning att göras då frågan har behandlats i olika skatterättsliga situationer.

3.1.2.1 Kapitalvinst och uppskov

Redan 1986 prövade HFD om dold äganderätt kunde föreligga när det var fråga om en bostadsrätt och huruvida kapitalvinsten vid försäljning kunde fördelas mellan den öppne och den dolde ägaren vid inkomstbeskattningen till följd av dolt ägande.⁸⁸ Vid denna tidpunkt existerade inte de formaliakrav som idag finns vid överlåtelse av bostadsrätter⁸⁹ och möjligheten till dold äganderätt i bostadsrätt prövades av HD först 2002.⁹⁰ I samtliga

⁸² Med ägare avses här att, om omständigheterna inte föranleder någon annan bedömning, avser den dolda äganderätten halva bostaden och den andra halvan anses ägas av den öppne ägaren.

⁸³ Beaktat de formaliakrav som uppställs för överlåtelse av fastighet respektive bostadsrätt.

⁸⁴ Se NJA 1982 s. 589, 1985 s. 97 och 1986 s. 83.

⁸⁵ NJA 1984 s. 772 (s. 776).

⁸⁶ NJA 1982 s. 589 (s. 606).

⁸⁷ Genom en lagakraftvunnen dom eller insättandeförklaring om den öppne ägaren inte frivilligt medger den dolde ägarens anspråk, se exempelvis NJA 1986 s. 83.

⁸⁸ RÅ 1986 ref 179 I och II.

⁸⁹ Se till exempel 6 kap. 4 § BRL.

⁹⁰ RÅ 1986 ref 179 I och NJA 2002 s. 3.

bedömningar om dold äganderätt förelegat har HFD använt sig av de tre förutsättningar som fastställts av HD.⁹¹

RÅ 1986 ref 179 I rörde två makar, A och B, som hade köpt en bostadsrätt vilken finansierats med medel från en gemensam bilförsäljning. Samma dag som bostaden förvärvades ingicks ett äktenskapsförord med innebörden att vardera makes egendom skulle vara dennes enskilda. Det var emellertid endast A som stod på köpekontraktet och var registrerad som ägare hos bostadsrättsföreningen. Detta ansåg A endast var en formalitet då minst en av dem måste registreras som ägare för att få tillgång till bostaden och då A redan var bosparare i föreningen. A sålde bostaden några år senare. Vid tiden förelåg som sagt inte de formkrav för bostadsrättsöverlåtelse som finns idag och HFD angav att det därför inte fanns någon anledning att pröva om B kunde anses ha en dold äganderätt till halva bostaden. De anförde att dokumentation i form av registrering och köpeavtal måste tillmätas stor betydelse vid prövningen av vem som skulle anses som rätt skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. Dokumentationen ansågs dock inte utslagsgivande och domstolen angav att om omständigheter avvikande från dokumentationen kunde styrkas skulle en annan bedömning kunna vara förhanden. De ansåg dock inte att A lyckats styrka att situationen var annorlunda än den som framgick av dokumentationen och A blev skattskyldig för hela kapitalvinsten.⁹²

I RÅ 1986 ref 179 II var omständigheterna nästintill identiska där en bostadsrätt köpts och sedan sålts och endast den ena maken stod på köpehandlingar och var registrerad som ägare i bostadsrättsföreningen. I detta fall fanns dock en muntlig överenskommelse om att bostadsrätten skulle ägas av paret gemensamt, något som bland annat intygats av föräldrarna till den öppna ägaren. HFD ansåg att det var styrkt att den verkliga situationen var en annan än den dokumentationen visade och både den öppna och dolda ägaren kapitalvinstbeskattades.

HFD uttryckte i RÅ 1986 ref. 179 I att avsaknaden av formaliakrav vid överlåtelse av bostadsrätt medförde att en prövning om dold äganderätt inte skulle göras. I det här fallet görs ändå en sådan prövning och någon anledning till det angavs inte i domen.⁹³ Vad exakt som skulle krävas klarlagdes inte i RÅ 1986 ref 179 I och II och är än idag inte klarlagt. Dold

⁹¹ Se under avsnitt 3.1.1.

⁹² Varför samägande inte ansågs styrkt utvecklades inte.

⁹³ Det har påståtts att dold äganderätt är kopplad till formaliakraven vid bostadsöverlåtelser men i och med RÅ 1986 ref. 179 I och II borde den utgångspunkten kunna ifrågasättas.

äganderätt har sedan dess erkänts giltighet vid beskattning av kapitalvinst⁹⁴, uppskov vid förvärv av ersättningsbostad⁹⁵ samt fastighetsskatt.⁹⁶

3.1.2.2 ROT-avdrag

Frågan om rätten till ROT-avdrag har inte varit föremål för prövning i HFD, dock har SKV i ett ställningstagande från 2009 hävdade att rätten till ROT-avdrag är begränsad till den öppne ägaren.⁹⁷ Anledningen till detta var att det ansågs alltför omständligt för tredje man att utreda huruvida en person var dold ägare till en fastighet eller inte.⁹⁸ Detta innebär att en person som är dold ägare till en fastighet och köper en tjänst avseende husarbete i fastigheten inte har rätt till ROT-avdrag men vid en försäljning av bostaden kan denne beskattas för sitt dolda ägande. SKV konstaterade dock att ROT-avdrag skulle beviljas om den dolde ägaren gjort sitt ägande öppet genom både avtal och ansökan om inskrivning som lagfaren ägare. Detta innebär sålunda att det inte, såsom HD:s praxis fastställt, räcker med ett avtal eller lagkraftvunnen dom utan den dolde ägaren måste inskrivas på lagfarten och det måste finnas ett avtal för att ROT-avdrag ska medges för husarbete denne köpt.

3.1.3 Sammanfattning och diskussion

Sammanfattningsvis kan sägas att äganderätten till bostad som utgångspunkt är beroende av dokumentation och de formaliakrav som uppställs i JB. Dold äganderätt i civilrätten utgör ett obligationsrättsligt anspråk och medför egentligen bara en möjlighet att rikta anspråk mot den öppne ägaren om samägande. En dold äganderätt kan inte ställas upp som säkerhet för exempelvis lån, hindra den öppne ägarens borgenärer från att ta bostaden i anspråk för betalning för deras fordringar eller beviljas ROT-avdrag. Den dolda äganderätten måste alltså göras öppen för att i praktiken kunna, i brist på bättre ord, nyttjas av den dolda ägaren.

Vid inkomstbeskattningen förefaller en dold äganderätt godtas, förutsatt att de rekvisit som fastställts av HD är uppfyllda, utan att ägandet gjorts öppet. En anledning till det är troligen att det dolda ägandet inte har någon egentlig betydelse civilrättsligt innan det gjorts öppet och skatterättsligt är frågan vem som ska ses som skattesubjekt av relevans och huruvida en dold

⁹⁴ RÅ 1989 ref 91 och 1990 ref 103.

⁹⁵ RegR 2862–1999 (resningsärende där dold äganderätt beaktades vid bedömning av hur realisationsvinst och rätten till uppskov skulle bestämmas).

⁹⁶ RÅ 1992 ref. 41. Det ska här uppmärksamma att Sverige inte tar ut någon fastighetsskatt idag.

⁹⁷ SKV ställningstagande 2009-12-11, Dnr 131 913846/09-111.

⁹⁸ Ibid.

ägare innan försäljningen av bostaden kunde ställa den som säkerhet för ett lån eller inte är egentligen inte skatterättsligt relevant. Idén om att beskattning kan ske på grundval av äganderätt utmanas här då det dolda ägandet inte är detsamma som det öppna ägandet. Dold äganderätt är ett tydligt exempel på att äganderättsbegreppet kan innehålla rådighet men beroende på om man talar om en öppen eller dold ägare kan omfattningen av rådigheten variera.

Civilrätten kan vara till viss hjälp vid hanteringen av äganderättsbegreppet vid den skatterättsliga bedömningen genom de rekvisit som uppställs av HD och principen om samäganderätt mellan makar och sambos. Civilrätten kan däremot inte vara till någon ledning i fråga om vad äganderätten i det här fallet betyder. Det är emellertid inte direkt problematiskt att använda begreppet dold äganderätt i denna fråga då det i skatterättsliga sammanhang är tydligt vad det innebär vid inkomstbeskattningen (om än vissa frågor kan kvarstå i fråga om vad som kan antas krävas för att styrka förekomsten av en dold äganderätt). Det är samtidigt tydligt att dold äganderätt innebär olika saker civilrättsligt och skatterättsligt och det kan sägas vara en följd av att det som är relevant skatterättsligt inte alltid är relevant civilrättsligt och vice versa.

3.2 Truster

Trusten är en främmande rättsfigur i den svenska rätten men ändå en företeelse som dyker upp och måste behandlas i Sverige. Trusten kan i vissa aspekter liknas vid den svenska stiftelsen men dess konstruktion och rättsförhållandena mellan en trusts parter är annorlunda från de i en stiftelse. En trust medför en uppdelning mellan den så kallade legala och ekonomiska äganderätten vilket kan medföra problem vid hanteringen av trusten i den svenska inkomstskatterätten. Den skatterättsliga frågan i detta avsnitt är hur inkomster från egendomen i trusten ska beskattas och vem som är rätt skattesubjekt.

3.2.1 Trusten som rättsfigur

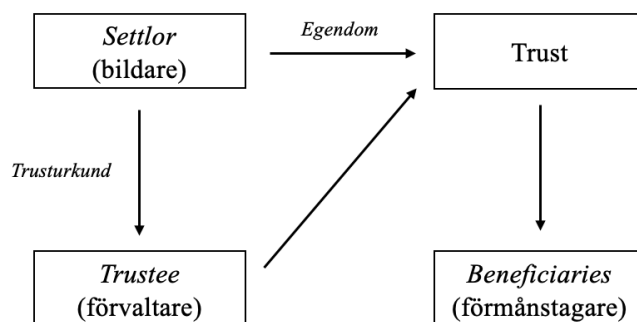
Rättsfiguren trust har vuxit fram ur anglosaxisk rätt och är vanligt förekommande, om än i varierande former, i länder med common law.⁹⁹ Truster bildas och används ofta för liknande ändamål som stiftelser.¹⁰⁰ Den största likheten med en trust och en stiftelse är att egendom

⁹⁹ Olsson, Katarina. Trusten – om en udda rättsfigur i vårt rättssystem och särskilt om skattedomstolarnas hantering av civilrätten. *Festskrift till Christina Moëll*. Lund: Juristförlaget i Lund, 2017, s. 303 f.

¹⁰⁰ Kleist, David. *En skatterättslig analys av trust-institutet*. Skattenytt, 2014, s. 8.

avskiljs från en ägare och förvaltas antingen för välgörande ändamål eller till förmån för vissa personer (egendomsbindning).¹⁰¹ Den mest avgörande skillnaden mellan de två rättsfigurerna är att en stiftelse utgör en juridisk person medan en trust saknar rättshandlingsförmåga och därav nästintill aldrig utgör en juridisk person i det land där trusten bildats.¹⁰²

Typiskt sett bildas en trust genom att en *settlor* (bildare) överlåter egendom och uppdrar åt en *trustee* (förvaltare) att förvalta egendomen till förmån för *beneficiaries* (förmånstagare).¹⁰³ Förmånstagarkretsen kan vara individuellt eller generiskt bestämd. Det förstnämnda innebär att de specifikt anges och det senare innebär att en krets anges såsom exempelvis en släkt.¹⁰⁴ I samband med trustbildningen upprättar bildaren även en så kallad trusturkund där dennes avsikter med trusten anges och denna är bindande för förvaltaren.¹⁰⁵ Bildaren kan även efter trustbildningen upprätta ett eller fler så kallade *letter of wishes* (instruktionsbrev) där denne kan ge ytterligare önskemål för hur till exempel förvaltningen av egendomen ska ske. I denna kontext är det emellertid viktigt att poängtera att ett instruktionsbrev till skillnad från urkunden inte är rättsligt bindande för förvaltaren.¹⁰⁶ Trusten i sig kan alltså inte rättshandla utan förvaltaren kan vidta rättshandlingar med *verkan på* trustegendomen.¹⁰⁷ Se figuren nedan för en enkel illustration över en trusts struktur och bildning.



108

Genom trustbildningen erhåller egendomen sakrättsligt skydd på så sätt att bildarens, förvaltaren och förmånstagarnas borgenärer inte kan rikta anspråk gentemot trustegendomen.¹⁰⁹ Då förvaltaren erhåller egendomen vid trustbildningen kan den sägas ägas av denne i egenskap

¹⁰¹ Ibid.

¹⁰² Kleist, David. *Beskattning av trustinkomster- några internationella utblickar*. Skattenytt, 2018, s. 37.

¹⁰³ Ibid., s. 36.

¹⁰⁴ Kleist, 2014, s. 8.

¹⁰⁵ Kleist, 2018, s. 37.

¹⁰⁶ Kleist, 2014, s. 8.

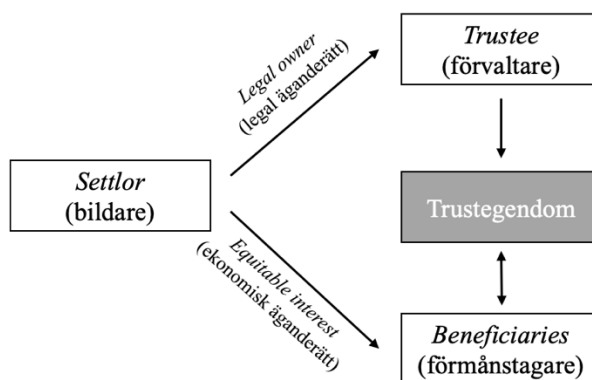
¹⁰⁷ Ibid. Och Olsson, s. 306.

¹⁰⁸ Det kan även tillsättas en så kallad *protector* (beskyddare) som har till uppgift att kontrollera att förvaltaren sköter förvaltningen i enlighet med urkunden se Kleist, 2014, s. 8.

¹⁰⁹ Simon, Kent. *Truster*. Skattenytt, 1992: 408–419, s. 411.

av förvaltare.¹¹⁰ Trustegendomen ska redovisas av förvaltaren, dock helt separat från andra tillgångar som denne äger själv.¹¹¹ Även om förvaltaren anses äga trustegendomen innehåller det ägandet inte någon ekonomisk rättighet utan de ekonomiska rättigheterna till trustegendomen tillfaller förmånstagarna till en trust.¹¹² Det brukas talas om att förvaltaren är *legal owner* (formell ägare) och förmånstagarna *beneficial owners* (ekonomiska ägare).¹¹³ Uppdelningen är främmande sett till den svenska rättsordningen och är en konsekvens av den anglosaxiska rättens uppdelning mellan common law och equity där det senare är en del av rättsordningen¹¹⁴ som kan äga företräde framför common law då tillämpning av common law skulle ge ett otillfredsställande eller oskäligt resultat.¹¹⁵

Som Kleist formulerade det är det nog lättare för svenska jurister att ”förstå trusten om man tänker på den som ett avtalsförhållande mellan *settlor* och *trustee* till förmån för [...] *beneficiaries*, och inte som en legal enhet eller association”.¹¹⁶ Se figuren nedan för en enkel illustration över hur ägandet fördelas.



3.2.2 Civilrättsligt

Då trustar är vanligt förekommande i länder med common law har det upprättats en konvention som binder de avtalsslutande staterna att erkänna de civilrättsliga verkningar som trustbildningen medför¹¹⁷, vilken dock inte har ratificerats av Sverige. I Sverige är vi alltså inte

¹¹⁰ Olsson, s. 306.

¹¹¹ Ibid., s. 306.

¹¹² Ibid., s. 305.

¹¹³ Kleist, 2018, s. 36 f. och Olsson, s. 305.

¹¹⁴ Huruvida det är två skilda rättsordningar eller del av en och samma kan variera beroende på vilken stat man studerar och vilka jurister som tillfrågas. Se bland annat, Chute, Chaloner William. *Equity under the Judicature Act; or, The relation of equity to common law: with an appendix, containing the High Court of Judicature Act, 1873, and the schedule of rules*. England: Butterworths: 1874, s. 3 f.

¹¹⁵ Chute, s. 9 f. och Kleist, 2018, s. 36.

¹¹⁶ Kleist, 2018, s. 36 f.

¹¹⁷ The Hague Convention of 1 July 1985 on the Law Applicable to Trusts and on their Recognition.

folkrättsligt bundna att erkänna de effekter en trustbildning får i exempelvis Storbritannien. Det finns, av kanske självklara skäl, ingen reglering av trustar i den svenska rätten och därför ingen civilrättslig reglering. Frågan om äganderättsförhållandena i en trust i förhållande till den svenska rätten har inte prövats i HD.¹¹⁸ Det är dock inte förvånande då rättsfiguren inte finns i Sverige och ägandeförhållandena inte är av någon större relevans förrän en bedömning av en trusts skatterättsliga effekter måste göras. Beskattning av trustinkomster har dock i ett fåtal fall prövats i HFD och SRN. Det går att föra ett resonemang att det som sägs om trusten och dess rättsverkningar i skatterättsliga sammanhang hör hemma under denna rubrik. Det kommer emellertid hamna under rubrik 3.3.3 då det trots allt är prövningar i HFD och då en uppdelning mellan civilrättsligt och skatterättsligt rörande rättsfallen skulle göra det alltför svårt att skapa en överskådlig helhetsbild.

3.2.3 Skatterättsligt

Beskattning av trustinkomster och utbetalning från trustar har inte prövats i någon större utsträckning i HFD varför även avvisade ansökningar om förhandsbesked kommer att redogöras för i det följande. Sedan kommer det kort redogöras för hur SKV anser att trusten ska hanteras och kort om vad som sagts i litteraturen. Jag vill här åter påminna om att syftet inte är att utreda och besvara den skatterättsliga frågan i denna del. Syftet med frågan är att försöka visa vad som är skatterättsligt relevant.

3.2.3.1 Praxis

HFD har i RÅ 1942 ref 21 ansett att en förmånstagare som var bosatt i Sverige och erhöll årlig avkastning från en trust skulle förmögenhetsbeskattas¹¹⁹ för den mottagna avkastningen. Vid läsning framstår det som att då avkastningen inte kom från hela trustegendomen utan endast en andel¹²⁰ talade det för att förmånstagaren inte kunde ses som ägare till trustegendomen.¹²¹ Utgångspunkten framstår här ha varit att om förmånstagaren hade haft rätt till utbetalning från *hela* trustegendomen så hade äganderätten ansetts åligga denne. Det innebär att någon överlåtelse inte skulle ske vid utbetalning då förmånstagaren hade ansetts äga trustegendomen som utdelningen kom ifrån. Vilket även kan antas innebära att förmånstagaren i sådana fall skulle förmögenhetsbeskattats för hela trustegendomen. Domstolen skriver inte ut vad som

¹¹⁸ Frågan om trusten som rättsfigur har inte behandlats och i de mål som avgjorts har sällan en trust varit part i målet utan ett företag vars verksamhet går ut på att förvalta trustar se Olsson, s. 309.

¹¹⁹ Vill här uppmärksamma att förmögenhetsskatten avskaffades 2007 i Sverige.

¹²⁰ Hur stor andel eller om det rörde sig om olika tillgångar framgår inte av domen.

¹²¹ Någon utförligare motivering gavs inte.

avses med äganderätt i målet men det framstår som att förmånstagaren hade *rätt* till avkastning av viss andel av trustegendomen och inte fråga om denne ska kunna råda över egendomen. Det framstår som att förmögenhetsbeskattningen skedde på basis av förmånstagarens ekonomiska rättigheter till egendomen liksom då en aktieägare erhåller utdelning från sitt aktieinnehav.

Vidare avvisade HFD en ansökan om förhandsbesked 1988¹²² där en förmånstagare till en amerikansk trust undrade hur avkastning från trusten skulle beskattas om denne bosatte sig i Sverige. SRN och två ledamöter i HFD ansåg att trusten skulle utgöra en utländsk juridisk person¹²³ då de ansåg att trusten bar starka likheter med den svenska stiftelsen. Inkomsten skulle enligt dem beskattas som utdelning från en sådan person.¹²⁴ Hellner, som var skiljaktig, anförde att det i brist på information om de regler som gällde för trusten i staten där den bildats skulle ses som en gåva då avsättningen till trusten var oåterkallelig, bildaren hade inte förbehållit sig förfoganderätt över egendomen och förvaltaren villkorlöst skulle följa urkunden och överlämna kapitalet till förmånstagaren utan vederlag från denne. Även om förhandsbeskedet undanröjdes och ansökan avvisades kan de resonemang som framfördes av nämnden och skiljaktiga domare användas för att skapa en bild av hur man ser på trusten i Sverige. Det framstår finnas två vägar, antingen liknas trusten med en stiftelse eller så ska det endast testas om egendomsöverlåtelsen medfört ett sådant avskiljande från bildarens övriga egendom så att denne inte längre kan förfoga över den. Oavsett om en liknelse görs med en stiftelse eller inte verkar det första steget vara att pröva om bildarens rådighet över egendomen avskurits, huruvida det ska behandlas som en stiftelse eller gåva kan däremot inte fastställas.

I RÅ 1999 not 20 hade A bildat en trust belägen på Isle of Man där A i ett instruktionsbrev avgett en önskan om att dennes barn ska erhålla utbetalningar från trustegendomen. Då Sverige inte ratificerat 1985 års Haagkonvention ansåg SRN att den lämpligaste metoden för att hantera trusten var att söka finna närmsta motsvarande rättsfigur i den svenska rättsordningen. Nämnden prövade om egendomen avskilts tillräckligt för att en rättsbildning skulle anses ha skett och jämställde därefter trusten med en stiftelse. Förmånstagare som var skattskyldiga i Sverige skulle beskattas för utdelning från trustegendomen såsom periodiskt understöd dock inte för trustens inkomster då förmånstagarna inte var garanterade utbetalning från trusten då

¹²² RÅ 1988 not 56.

¹²³ Någon definition av utländsk juridisk person fanns under denna tid inte i då gällande Kommunalskattelag (1928:370).

¹²⁴ Beskattning skulle ske enligt då gällande 38 § Kommunalskattelag (1928:370).

det inte på förhand kunde sägas vem eller vilka som skulle komma att bli förmånstagare¹²⁵ till trusten. SRN utredde huruvida trusten utgjorde en svensk juridisk person och svaret blev nekande.¹²⁶ HFD kom sedan att undanröja SRN:s förhandsbesked och avvisa ansökan då handlingarna i målet inte gav en klar bild av A:s möjligheter att, efter trustbildningen, kontrollera eller förfoga över egendomen. Återigen kan vi här se att det i prövningarna handlar om egendomen avskilts från bildaren och bildarens rådighet över egendomen. Oavsett om man är av uppfattningen att trusten ska liknas med en stiftelse eller inte är startpunkten i prövningen om kontrollen över egendomen avskurits från bildaren.

RÅ 2000 ref 28 rörde ett överklagat förhandsbesked gällande en arbetsgivare (bildaren) som planerade att överlåta sina anställdas intjänade pensionsrätter till en så kallad *pension trust*. Upplägget var tänkt att fungera så att förvaltaren (helt fristående från bildaren) skulle tillgodose de anställdas pensionsförmåner. Då en anställd antingen pensionerade sig eller avslutade sin anställning skulle förvaltaren ur trustegendomen teckna en försäkring på den anställdes liv genom att betala en premie (utgjorde en kapitalförsäkring). Efter detta skulle den anställda inte ha någon rätt till trustegendomen. I målet tog HFD ställning till huruvida bildaren avskilt sig från egendomen på ett sätt som skulle medföra avdragsrätt. HFD instämde här med SRN:s bedömning där bildaren efter överlåtelsen ansågs ha visst inflytande över egendomen men det överlåtna kapitalet kunde inte återtas av bildaren eller användas för något annat syfte än för de anställdas pensioner varför egendomen ansågs tillräckligt avskild. Avdragsrätt medgavs därav för arbetsgivaren redan då kapitalet överfördes till trusten. Då utbetalningar från en kapitalförsäkring är skattefria hade HFD anledning att ta ställning till hur och när de anställda skulle beskattas till följd av det tilltänkta upplägget. Då den anställda inte skulle ha möjlighet att förfoga över kapitalet då det överfördes till trusten och det belopp som skulle utbetalas i framtiden inte skulle vara känt ansåg HFD att beskattning vid denna tidpunkt skulle strida mot då gällande 41 § kommunalskattelagen.¹²⁷ Beskattningen skulle därför ske då premien utbetalas till den anställda och då som förmån av tjänst. Det ska här noteras att HFD inte berör frågan om huruvida trusten ska behandlas som en juridisk person i den svenska rättsordningen men konsekvent använder formuleringar som antyder att trusten skulle ha rättskapacitet.¹²⁸ Kleist är av uppfattningen att detta talar för att HFD då inte hade någon förståelse för trusten och dess

¹²⁵ Förmånstagarkretsen var så kallat generiskt bestämd.

¹²⁶ Prövning om trusten kunde anses utgöra en utländsk juridisk person gjordes dock inte.

¹²⁷ Bestämmelsen gav uttryck för att beskattning av inkomst skulle ske det år då inkomsten kunde lyftas eller kommit den skattskyldige till godo och belopp kunde säkerställas.

¹²⁸ Något som SRN inte gör i sitt förhandsbesked.

konstruktion.¹²⁹ Även i detta avgörande är frågan om egendom avskilt i tillräcklig grad den fråga som först utreds. Kontrollen över egendomen framstår som central för hur beskattningen av den ska ske. Den som anses kontrollera egendomen verkar vara den som ska beskattas för eventuella inkomster kopplade till trusten.

I RÅ 2008 not 94 var det fråga om en svensk ishockeyspelare som var bosatt och arbetade i utlandet. Idrottsmannen (förmånstagaren) och hans klubb hade en överenskommelse om att en del av lönen skulle betalas in till en trust i stället för lön, i syfte att låta honom fördela lönen under en längre tidsperiod än vad som annars var möjligt.¹³⁰ Trustkonstruktionen var sådan att förmånstagaren beskattades för den löpande avkastningen av trusten samt de belopp som klubben betalade in till trusten, i det land han var bosatt i under tiden för förvaltningen. Den erlagda skatten skulle han sedan ha rätt att tillgodoräkna sig då förvaltningen av trusten upphörde. Under tiden för förvaltning kunde förmånstagaren utse en ny förvaltare och även ge instruktioner gällande förvaltningen. HFD hade att ta ställning till vilka skattekonsekvenser som skulle uppkomma vid trustens upplösning. SKV var av uppfattningen att äganderätten till trustegendomen tillföll förvaltaren då denne kunde förfoga över egendomen¹³¹, något som förmånstagaren inte kunde göra förrän trusten upplöstes. HFD och SRN gjorde dock en annan bedömning och menade att det inte var fråga om en ”överlåtelse av äganderätten till intjänade medel”¹³². HFD ger ingen motivering till hur de kom fram till beslutet utan verkar endast instämma med SRN bedömning. SRN har i sin motivering konstaterat att förmånstagaren ska ses som ägare till trustegendomen i enlighet med ett tidigare förhandsbesked. Det tidigare förhandsbeskedet går dock inte att tillgå varför det inte med säkerhet går att säga hur motiveringen till den slutsatsen löd. Det medförde emellertid att det inte skulle uppkomma några skattekonsekvenser för förmånstagaren vid trustens upplösning då han alltid varit ägare till trustegendomen.

I avgörandet användes begreppet äganderätt och förmånstagaren ansågs vara ägare till egendomen redan då överföring till trusten gjordes. Noterbart är att förmånstagaren inte kunde förfoga över egendomen under tiden för förvaltningen. HFD ger inte någon utvecklad

¹²⁹ Kleist, 2014, s. 25. Berglund menar att man inte ska läsa in så mycket i HFD:s formuleringar men att en utförligare diskussion hade varit önskvärt, se Berglund, Martin. *Beskattning av stiftelser*. Uppsala: Iustus Förlag AB, 2021, s. 307 (särskilt fotnot 1180).

¹³⁰ Landet i fråga hade specialregler för idrottsmän just för det syftet.

¹³¹ Förvaltaren hade det ”administrativa ansvaret” och hade rätten att omplacera och omfördela trustegendomen.

¹³² RÅ 2008 not 94.

motivering till sitt beslut men sett till att förmånstagaren beskattades för trustegendomen under förvaltningen kan det möjligen vara en anledning. Förmånstagaren beskattades för egendomen och var skattesubjekt i det landet och det kan ha talat för att han var att se som ägare till egendomen. Notera att det i målet inte var fråga om hur utbetalningar från trusten skulle hanteras skattemässigt utan hur trustegendomen skulle behandlas då trusten upplöstes och förmånstagaren kunde förfoga över egendomen. Om det hade rört utbetalningar från trusten hade troligen idrottsmannen inte heller beskattats för dessa då han redan beskattades löpande för trustegendomen och någon överföring av egendom inte heller skulle anses ske. Äganderätten i det här målet skiljer sig från tidigare mål då förmånstagaren ansågs äga egendomen även när denne inte hade någon egentlig kontroll över den, emellertid var det endast en förmånstagare och det gick att säkerställa vid trustbildningen att de ekonomiska rättigheterna till egendomen endast kunde tillfalla en person. Det skulle även kunna betraktas som att förmånstagaren i det här fallet endast överlåter förvaltningen under en period för att sedan återta den¹³³ och då framstår det ändå som en skälig bedömning att någon äganderättsövergång inte skett.

I HFD 2018 ref 11 var det fråga om en person (A) som avsåg att flytta till Sverige under 2018. Under 2009 hade personen överlåtit ett aktieinnehav i ett svenskt onoterat aktiebolag till en av A bildad trust i Jersey. HFD hade att utreda om A skulle beskattas för utdelning på aktierna i det svenska bolaget om A var bosatt utomlands och om A var bosatt i Sverige. A var både bildare och förmånstagare till trusten och enligt A:s uppgifter gjorde förvaltaren av trusten alltid så som A instruerade. Omständigheterna framställde en situation där aktierna inte kunde anses avskilda från A och A ansågs därför fortsatt som ägare till aktierna.¹³⁴ A skulle vid en flytt till Sverige beskattas för inkomst av kapital till följd av aktieinnehavet¹³⁵ och vid bosättning i utlandet skulle A beskattas enligt KupL.¹³⁶ I avgörandet användes begreppet ägare vilket kan ha sin förklaring i att målet behandlade aktier och innehavaren av en aktie alltså benämns aktieägare. I grunden är det dock fortsatt en fråga om vem som faktiskt råder över egendomen och om ett avskiljande i tillräcklig grad skett.

¹³³ Ett argument som faktiskt framfördes av idrottsmannen i processen.

¹³⁴ SKV menade att A inte kunde ses som utdelningsberättigad ifall A var bosatt i utlandet då de till skillnad från HFD ansåg att A inte var legal ägare till aktierna.

¹³⁵ 42 kap. 12 § IL.

¹³⁶ 4 § KupL.

I HFD 2021 not 55 var det fråga om en trust hemmahörande i Jersey som A var förmånstagare till. A:s syster var bildare och beskyddare av trusten. Systemen hade i egenskap av beskyddare möjligheten att begära att bli tillagd i förmånstagarkretsen. Förvaltaren var inte bunden av en sådan begäran men systemen kunde i egenskap av beskyddare avsätta och tillsätta förvaltaren. Trusten utgjorde inte en juridisk person i Jersey. Vid bedömningen av om trusten ansågs motsvara en svensk stiftelse var den centrala frågan huruvida bildaren avskilt sig från tillgångarna i en sådan utsträckning att denne inte fortsatt besatt äganderätten till dem. Var omständigheterna sådana innebar det att en förmögenhetsbildning kunde anses ha skett och trusten skulle då motsvara den svenska stiftelsen.¹³⁷ SRN ansåg att tillgångarna avskilts på ett sådant sätt att trusten motsvarade en stiftelse och det faktum att systemen i egenskap av beskyddare kunde utöva visst inflytande över förvaltningen samt att hon kunde framföra en begäran om att bli införd i förmånstagarkretsen föranledde ingen annan bedömning enligt nämnden. HFD ansåg likt nämnden att egendomen genom överlämnandet till trusten medförde att ett sådant avskiljande att en självständig förmögenhetsbildning skett¹³⁸ som talade för att trusten skulle anses motsvara den svenska stiftelsen. HFD ansåg däremot att systemens egenskaper som beskyddare innebar att någon varaktig avskiljning faktiskt inte skett. Systemen sågs därför fortsatt som ägare till trustegendomen och eventuell utbetalning från egendomen skulle ses som en skattefri gåva till A. Samma bedömning gjordes i HFD 2021 not 56.¹³⁹ Den centrala för domstolens bedömning var frågan om egendomens avskiljande från bildaren och vem som anses ha kontrollen över egendomen. Den som ansågs kontrollera egendomen sågs som ägare till den.

3.2.3.2 Skatteverkets ställning

Äganderättsbegreppet används av SKV främst då trustens konstruktion beskrivs men inte i fråga om hur beskattning av trusten ska gå till. SKV har dock i vissa mål¹⁴⁰ använt sig av begreppet där innebörden av det framstår ha varit rådighet och kontroll.¹⁴¹ Den skatterättsliga hanteringen av trusten anser SKV främst ska göras genom att göra en prövning om trusten

¹³⁷ Se 1 kap. 2 § stiftelselag.

¹³⁸ Enligt 1 kap. 2 § stiftelselagen.

¹³⁹ Omständigheterna i fallet var nästintill identiska med dem i HFD 2021 not 55. I HFD 2021 not 56 fastställde HFD SRN:s beslut.

¹⁴⁰ Se bland annat den praxis som redogjorts för ovan.

¹⁴¹ Begreppet används dock inte i deras rättsliga vägledning i dessa sammanhang förutom när de redogör för praxis på området.

uppfyller de krav som ställs för bildandet av en stiftelse.¹⁴² SKV inleder med att konstatera att Sverige inte ratificerat Haagkonventionen och att det därav är den svenska interna rätten som avgör hur trusten ska beskattas ur ett svenskt perspektiv. Verket går sedan direkt vidare till att konstatera att trusten närmast kan liknas med den svenska stiftelsen och att prövning om trusten uppfyller de krav som gäller för stiftelsen ska göras.¹⁴³ Då trusters kan variera i deras utformning anger SKV dock att andra motsvarigheter möjligen kan finnas i den svenska rätten.¹⁴⁴

3.2.3.3 Kort om vad som sägs i litteraturen

I Sverige har det inte gjorts någon omfattande rättsvetenskaplig forskning rörande trusten utan den har behandlats i ett antal artiklar och i avsnitt i vissa böcker.¹⁴⁵ Äganderättsbegreppet används sällan i fråga om vem som ska beskattas för inkomster kopplade till en trust utan nästan uteslutande då förhållande mellan bildaren, förvaltaren och förmånstagarna ska beskrivas.

Kleist menar att det finns tre möjliga tillvägagångssätt för hur trusters ska behandlas i den svenska inkomstskatterätten.¹⁴⁶ Trusten kan enligt det första tillvägagångssättet jämföras med en liknande rättsfigur som finns i den svenska rättsordningen och beskattningen av trusten skulle då ske på grundval av de regler som reglerar beskattningen av den rättsfiguren.¹⁴⁷ Kleist lyfter sedan att det föreligger likheter mellan trusten och den svenska stiftelsen i fråga om att egendom avskiljs från bildaren och blir föremål för förvaltning till förmån för vissa personer¹⁴⁸ dock skulle detta leda till att beskattningen av trusten skulle ske på grundval av andra rättsverkningar än de som följer av en trustbildning.¹⁴⁹ Det andra tillvägagångssättet skulle vara att inte erkänna egendomsöverföringen, att helt bortse från trustbildningen och de rättsverkningar som följer av den vilket skulle innebära att bildaren fortsatt skulle anses besitta äganderätten till egendomen. Metoden skulle enligt Kleist, i ännu större utsträckning än det första, leda till att beskattningen skulle ske på grundval av andra rättsverkningar än de som följer av trustbildningen. Det tredje tillvägagångssättet och det som Kleist föredrar, är att

¹⁴² Se SKV Rättslig vägledning. *Truster*. 2022. Se särskilt under rubriken ”Trusten ur ett svenskt perspektiv”. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/339878.html#h-Trusten-ur-ett-svenskt-perspektiv> [hämtad 2022-11-16].

¹⁴³ Prövningen ska göras utifrån 1 kap. 2 § SL med stöd i 2 kap. 2 § IL.

¹⁴⁴ Se SKV Rättslig vägledning, *Truster*. 2022.

¹⁴⁵ Se bland annat Kleist, 2014 och 2018, Olsson, Berglund, 2021, Simon, 1992, se Kleist, 2014, s. 7 (fotnot 9) för äldre källor och en mer uttömmande lista.

¹⁴⁶ Kleist, 2018, s. 42 f.

¹⁴⁷ *Ibid.*, s. 42.

¹⁴⁸ Eller visst ändamål om vi skulle tala om välgörande stiftelser eller så kallade charitable trusts.

¹⁴⁹ Kleist, 2018, s. 42.

erkänna de rättsverkningar som följer av trustbildningen och ta vägledning i Haagkonventionen och vid bedömningen av de skatterättsliga konsekvenserna göra den på grundval av rättsordningen enligt vilken trusten bildats.¹⁵⁰

Olsson är av uppfattningen att man ska närma sig trusten antingen genom att söka definiera trusten i civilrättsliga termer eller försöka jämföra trusten med ”närmsta svenska civilrättsliga institut eller begrepp”.¹⁵¹ Olsson menar dock att det inte finns något värde i att försöka hitta en ”begreppslik enhetlighet” då vi inte har någon civilrättslig innebörd av trusten i Sverige utan SKV och domstolarna ska snarare hitta ett sätt att placera trusten i en svensk rättslig miljö som motsvarar den i dess ursprungsland.¹⁵² Olsson uppställer ett antal frågor av relevans för hanteringen av trusten såsom bland annat varför en trust har bildats och av vem, vad består trustegendomen av, vem ansvarar för förvaltningen och hur ska den förvaltas, vem eller vilka ska få ta del av egendomen och hur och vad är det civilrättsliga sammanhanget? Hon menar även att det är fel att utgå från att det civilrättsliga sammanhanget alltid ska vara att trusten ska jämföras med en stiftelse, hon menar att bedömningen måste göras utifrån den rättsordning trusten bildats enligt för att sedan försöka hitta en motsvarighet i den svenska rättsordningen.¹⁵³ Vid prövningen av om en trust ska jämföras med en stiftelse anser Olsson att frågan om trusten utgör en juridisk person eller ej inte är av någon större betydelse något Berglund instämmer med.¹⁵⁴

3.2.4 Sammanfattning och diskussion

Rättsfiguren trust beskrivs ofta i termer av olika äganderätter, den legala och den ekonomiska, vilket följer av trustens konstruktion i utlandet. Konstruktionen verkar dock inte ha beaktats vid inkomstbeskattningen här i landet. Begreppet äganderätt har emellertid förekommit i diverse avgöranden och har till stor del inneburit kontroll och rådighet. SKV och HFD verkar vilja likna trusten med en stiftelse för att sedan bedöma hur beskattningen av trustegendomen och de olika aktörerna (bildare, förvaltare och förmånstagare) ska beskattas. Den centrala frågan är om

¹⁵⁰ Ibid., s. 43–44.

¹⁵¹ Olsson, s. 312.

¹⁵² Ibid.

¹⁵³ Olsson, s. 313.

¹⁵⁴ Berglund behandlar trusten främst i förhållande till den svenska stiftelsen varför han inte har lika mycket att säga om beskattningen av trusten som Kleist och Olsson, se Berglund, 2021, s. 298 ff. och 306 ff. Berglund identifierar emellertid vad som enligt honom är utmärkande för den svenska stiftelsen; ”en självständig, ändamålsbunden förmögenhet som med sakrättslig verkan kan hanteras av en förvaltare” och om en trust uppfyller dessa krav bör trusten kunna jämföras med den svenska stiftelsen varför det inte är avgörande om trusten utgör en juridisk person eller inte, se Berglund, 2021, s. 298 f.

rådigheten över egendomen avskurits bildaren i sådan tillräcklig grad att denne inte längre kan betecknas som ägare eller inte längre kan anses kontrollera egendomen. Huruvida begreppet rådighet eller äganderätt används varierar men när äganderätt används framstår det som synonymt med rådighet eller kontroll. I litteraturen verkar dock liknelsen med stiftelsen inte anses utgöra det bästa tillvägagångssättet vid en skatterättslig hantering av trusten. I litteraturen används inte heller äganderättsbegreppet när frågan om beskattning behandlas.

I praktiken är det inte så lätt att konstatera hur inkomster kopplade till en trust ska behandlas inkomstskatterättsligt, särskilt sett till att flertalet avgöranden undanröjts av HFD och därav har bedömningarna i de målen inte någon prejudicerande verkan. Utifrån de avgöranden som har prejudicerande verkan kan det konstateras att:

- En förmånstagare förmögenhetsbeskattades för utdelning från en trust¹⁵⁵,
- Arbetstagare beskattades i inkomstslaget tjänst vid utbetalning av premie från en så kallad pension trust¹⁵⁶,
- En ishockeyspelare (förmånstagare) beskattades inte vid trustens upplösning då han setts som ägare till trustegendomen från första början¹⁵⁷,
- En förmånstagare som även var bildare ansågs inte ha avskilt sig från aktier i ett svenskt onoterat bolag varför utdelning skulle beskattas hos denne¹⁵⁸ och
- En bildare ansågs inte ha avskilts från trustegendomen varför en utbetalning från trustegendomen till bildarens syskon ansågs utgöra en skattefri gåva¹⁵⁹

I samtliga avgöranden har frågan om avskiljande av egendomen från bildarens kontroll varit avgörande. I de avgöranden som undanröjts av HFD har frågan om avskiljande även varit en startpunkt för bedömningen.

Om en trust liknas med en stiftelse och därigenom utgör ett begränsat skattskyldigt skattesubjekt skulle det utifrån ett svenskt perspektiv egentligen bara påverka hur förmånstagare ska beskattas för utdelning från den.¹⁶⁰ Detta eftersom trusten kommer vara

¹⁵⁵ RÅ 1942 ref. 21.

¹⁵⁶ RÅ 2000 ref. 28.

¹⁵⁷ RÅ 2008 not. 94, hur motiveringen löd angående äganderätten är material som inte är tillgängligt, se avsnitt 3.2.3.1.

¹⁵⁸ HFD 2018 ref. 11.

¹⁵⁹ HFD 2021 not. 55.

¹⁶⁰ Förutsatt att utdelningen är sådan som är skattepliktig i Sverige för begränsat skattskyldiga eller om förmånstagarna är obegränsat skattskyldiga i Sverige, se 3 kap. 3, 8, 17 och 18 §§ IL avseende fysiska personer och 6 kap. 3, 4, 7, 8 och 11 §§ IL avseende juridiska personer.

bildad enligt en utländsk lagstiftning där skattskyldigheten för de olika aktörerna regleras och uppkommer skattskyldighet i Sverige för *trusten* framgår det då av utländsk rätt vem som ska inbetala skatten.

Eftersom det inte finns någon civilrättslig betydelse av *trusten* och då vi i Sverige inte är tvungna att erkänna de rättsverkningar som följer av en trustbildning skulle ett möjligt tillvägagångssätt i stället vara att göra bedömningen på grundval av trusturkunden, alltså avtalsförhållandet som finns mellan förvaltaren och bildaren och eventuella instruktionsbrev. En genomläsning av dokumenten skulle kunna visa vilka ekonomiska effekter som uppkommer och på det sättet skulle möjligtvis en skälig beskattning kunna ske. Självklart finns då en risk att inkomster inte går att beskatta eftersom förvaltaren troligtvis inte anses vara rätt skattesubjekt då denne endast förvaltar och inte har någon egentlig rätt till egendomen och förmånstagarna kan anses ha rätt till egendomen men kanske enbart då utdelning sker och inte för eventuell avkastning som tillkommer trustegendomen.

Med detta avsnitt vill jag visa hur komplicerad *trusten* är som rättsfigur när den ska hanteras i den svenska inkomstskatterätten. Användning av äganderättsbegreppet vid den skatterättsliga bedömningen är kanske i och för sig inte problematiskt om en enhetlig innebörd kan tillmätas det, i detta fall verkar äganderätt likställas med rådighet och kontroll. Äganderätt med innebörden rådighet kan dock leda till en oskälig beskattning då förvaltaren till trustegendomen nog i många fall kan vara den part som anses kontrollera egendomen och samtidigt vara den part som inte kan åtnjuta de ekonomiska fördelarna som kan följa av trustegendomen. En korrekt beskattning kan troligen, likt det som Kleist och Olsson förespråkar, endast ske om man i den skatterättsliga bedömningen erkänner de rättsverkningar som följer av en trustbildning utifrån den rättsordning *trusten* bildats enligt.

Jag anser inte heller att civilrätten kan vara hjälpsam vid den skatterättsliga hantering då *trusten* inte har någon innebörd i den svenska rättsordningen och att jämställa *trusten* med stiftelsen kan innebära att syftet bakom trustbildningen och parternas avsikter med den inte beaktas vid den skatterättsliga bedömningen. Att tala om äganderätt i trustsammanhang komplicerar bedömningen mer än vad det hjälper då äganderätten i en trust och dess funktion är så pass främmande i den svenska rättsordningen och kan leda till att inkomstbeskattningen i teorin inte sker baserat på ekonomisk förmåga utan baserat på kontroll över egendomen av en part som inte erhåller ekonomiska fördelar av kontrollen.

3.3 Leasing

Leasing är en finansieringsmetod som företag ofta använder för inköp av lös egendom såsom maskiner eller andra inventarier.¹⁶¹ Företag får göra värdeminskingsavdrag på byggnader och inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk som de har i sin verksamhet¹⁶² och som utgångspunkt är det ägaren till en tillgång som har avdragsrätten.¹⁶³ Syftet med värdeminskingsavdrag är att kompensera för förslitning och värdenedgång på tillgångar varför det, ur ett skatterättsligt perspektiv, bör medges för den som faktiskt står den ekonomiska risken för tillgången.¹⁶⁴ I denna del är den skatterättsliga frågan därför vem som, till följd av leasingavtalet, ska medges avdragsrätt för den utleasade tillgången.

3.3.1 Civilrättsligt

Vid leasing har vi tre parter, en leverantör, en leasegivare och en leasetagare. Vanligt är att leasetagaren behöver en inventarie i sin verksamhet och i stället för att köpa den själv av leverantören ber leasetagaren leasegivaren att köpa den och sedan hyra ut den till leasetagaren.¹⁶⁵ Leasegivarens verksamhet utgörs ofta av leasing och inte av att tillverka inventarier¹⁶⁶ och inte sällan sköter leverantören kontakten med leasegivaren även om leasingavtalet ingås av leasegivaren och leasetagaren.¹⁶⁷ Det förekommer ytterligare en form av leasing där de enda parterna är leasegivaren och leasetagaren, så kallad sale and lease-back (härefter SLB). SLB innebär att leasetagaren har en tillgång som denne säljer till leasegivaren som sedan hyr ut tillgången till leasetagaren vilket innebär att leasingobjektet aldrig lämnar leasetagarens besittning. Det är även vanligt förekommande att leasegivaren ställer ut en option i samband med leasingavtalets ingående om att leasetagaren i framtiden ska få rätten förvärva leasingobjektet.¹⁶⁸

¹⁶¹ SOU 1994:120, *Finansiell leasing av lös egendom*, s. 89 f. och Håstad, Torgny. *Köprätt och annan kontraktsrätt*. 7 uppl. Uppsala: Iustus Förlag AB, 2022, s. 321.

¹⁶² Se 18 kap. 3 och 19 kap. 4 § IL.

¹⁶³ Ds 2002:16 *Inkomstskatteregler vid leasing av inventarier*, s. 83.

¹⁶⁴ Pahlsson, Robert, Kleist, David, Rendahl, Pernilla och Svensson, Bo. *Grundläggande inkomstskatterätt*. Uppl. 1:1. Uppsala: Iustus, 2019 s. 255 ff.

¹⁶⁵ Håstad, 2022, s. 321.

¹⁶⁶ SOU 1994:120, s. 59–60.

¹⁶⁷ Håstad, 2022, s. 321.

¹⁶⁸ *Ibid.*, s. 323.

I Sverige finns inte någon kontraktsrättslig lagstiftning som reglerar leasingavtal varför det vid en bedömning av ett sådant görs en avvägning mellan uthyrning och avbetalningsköp.¹⁶⁹ För att ett leasingavtal ska utgöra ett avbetalningsköp måste parternas avsikt vid avtalets ingående ha varit att leasetagaren ska bli ägare till leasingobjektet.¹⁷⁰ Bedömningen ska göras utifrån avtalets ekonomiska syfte snarare än avtalets beteckning.¹⁷¹ Förekomsten av en optionsrätt medför inte i sig att ett leasingavtal ska klassificeras som ett avbetalningsköp då optionen inte nödvändigtvis innebär att leasetagaren *ska* förvärva egendomen utan endast att möjligheten finns.¹⁷²

Civilrättsligt är emellertid gränsdragningen inte avgörande förrän någon part blir insolvent.¹⁷³ Bedömningen ska göras på grundval av avtalets ekonomiska *syfte* med andra ord om syftet med avtalet var att leasetagaren skulle bli ägare till leasingobjektet så ska avtalet ses som ett köp. En sådan situation skulle kunna uppkomma om leasingavgiften är så pass hög att den kan anses utgöra ersättning för mer än bara nyttjandet av leasingobjektet kan avtalets ekonomiska syfte bedömas vara ett köp.¹⁷⁴

Frågorna som är relevanta ur ett civilrättsligt perspektiv handlar dels om avtalets innehåll och dess ekonomiska effekter, dels sakrättsliga aspekter såsom vem som har och/eller har haft leasingobjektet i sin besittning.¹⁷⁵ Då de civilrättsliga frågorna uppkommer först vid insolvens och inte under avtalets löptid kommer ingen genomgång att ges av praxis. Utan det läsaren ska ha med sig är att den civilrättsliga bedömningen går ut på att utreda vilken part som sakrättsligt har bättre rätt till leasingobjektet vilket inte nödvändigtvis är skatterättsligt relevant.¹⁷⁶

3.3.3 Skatterättsligt

Redovisningsmässigt delas leasing in i två kategorier, operationell och finansiell.¹⁷⁷ Det förstnämnda avser ett regelrätt hyresförhållande och är negativt bestämt på så sätt att ett

¹⁶⁹ Ibid., s. 322 f.

¹⁷⁰ Ibid., s. 323.

¹⁷¹ Ibid. och SOU 2014:40, s. 226.

¹⁷² Hästad, 2022, s. 324.

¹⁷³ Ibid.

¹⁷⁴ Hästad, 2022, s. 323.

¹⁷⁵ Se till exempel NJA 1996 Not A 4 och NJA 2009 s. 79.

¹⁷⁶ Se nedan.

¹⁷⁷ FAR. Leasing. Rätt skatt. Kardvik, U och Samuelsson, L. 2022. [https://www.faronline-se.ezproxy.ub.gu.se/dokument/rattserien/ratt-skatt/lrs_leasing/?q=leasing&_t_id=pt0t0ZTFa3C1SXdHkvcDVg%3D%3D&_t_ip=130.241.16.16&_t_q=leasing&_t_tags=andquerymatch%2Clanguage%3Asv%2Csiteid%3A2d0126f6-8f11-4b52-8c5b-](https://www.faronline.se.ezproxy.ub.gu.se/dokument/rattserien/ratt-skatt/lrs_leasing/?q=leasing&_t_id=pt0t0ZTFa3C1SXdHkvcDVg%3D%3D&_t_ip=130.241.16.16&_t_q=leasing&_t_tags=andquerymatch%2Clanguage%3Asv%2Csiteid%3A2d0126f6-8f11-4b52-8c5b-)

leasingavtal som inte utgör finansiell leasing är operationell. Finansiell leasing innebär att leasetagaren genom leasingavtalet övertar de ägarfunktioner som är kopplade till egendomen och därmed står risken för eventuella fel i den och svarar för eventuella kostnader kopplade till den.¹⁷⁸ Leasegivaren står dock formellt kvar som ägare till egendomen.¹⁷⁹ Det brukar benämnas som att leasetagaren har den ekonomiska äganderätten och leasegivaren den formella.¹⁸⁰ Prövningen av om ett leasingavtal utgör ett operationellt eller finansiellt sådant ska göras på basis av avtalets ekonomiska effekter och inte baserat på avtalets beteckning.¹⁸¹

I skatterätten ska som utgångspunkt alla leasingavtal, obeaktat den redovisningsmässiga klassificeringen, behandlas som operationella leasingavtal¹⁸², vilket innebär att leasegivaren ska ses som ägare och därav erhålla avdragsrätten.¹⁸³ Frågan om avdragsrätten och sålunda äganderätten vid SLB har prövats i HFD, men inte alltid med samma resultat vilket ska redogöras för nedan.

3.3.3.1 Leasing avseende fast egendom

Ett välkänt mål där HFD gjorde en omklassificering av ett leasingavtal till ett avbetalningsköp är RÅ 1987 ref. 166 även kallat *täckdikningsmålet*. Det var fråga om en leasetagare som avsåg att hyra en täckdikningsanläggning av en leasegivare. Anläggningen behövde installeras på en av leasetagaren ägd jordbruksfastighet för att användas och det medförde att anläggningen utgjorde fastighetstillbehör enligt 2 kap. 5 § 1 st JB. Av avtalet framgick att leasing skulle ske under en basperiod om fem år och leasingavgiften som skulle betalas under basperioden skulle komma att väsentligen överstiga det i avtalet angivna anskaffningsvärdet. Efter basperioden hade leasetagaren möjlighet att köpa ut anläggningen till ett belopp motsvarande fem procent av anskaffningsutgiften eller låta leasingen fortsätta och då betala en tolfedel av den ursprungliga leasingavgiften.

[2c31a7cbf4ad& t_hit.id=FarOnline_ContentTypes_Pages_XmlDocumentPage/ 3b78dfa7-88ca-48bd-a2f5-4daa2cfdcc7f_sv& t_hit.pos=1](#) [hämtad 2022-11-13] och SOU 2014:40, *Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet*, s. 226.

¹⁷⁸ SOU 1994:120, s. 30, SOU 2014:40 s. 226 och Skatteverkets vägledning, *Leasing och andra hyresavtal*, 2022. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.12/324719.html#h-Finansiellt-eller-operationellt-leasingavtal> [hämtad 2022-10-18].

¹⁷⁹ SOU 1994:120, s. 60–61.

¹⁸⁰ Ibid., s. 30, SOU 2014:40 s. 226 och Skatteverkets vägledning, *Leasing och andra hyresavtal*, 2022.

¹⁸¹ SOU 2014:40, s. 226.

¹⁸² Ibid. och FAR Leasing. Rätt Skatt Kardvik, Urban och Samuelsson, Lars. 2022.

¹⁸³ FAR Leasing. Rätt Skatt Kardvik, Urban och Samuelsson, Lars. 2022.

HFD konstaterade att då anläggningen utgjorde fastighetstillhör förklarade leasegivaren sitt sakrättsliga anspråk men att det obligationsrättsliga anspråket ändå kunde kvarstå och i sådana fall skulle avtalet klassificeras som ett leasingavtal. Om avsikten vid avtalets ingående var att äganderätten skulle kvarbli hos leasegivaren hade ett obligationsrättsligt anspråk om återtagande av anläggningen kunnat riktats mot leasetagaren.¹⁸⁴ Därav utreddes om en sådan avsikt kunde antas ha funnits med avtalet. Vid bedömningen beaktades främst att summan av leasingavgifterna under basperioden översteg anskaffningsutgiften som framgick av avtalet och att leasetagaren vid basperiodens slut kunde köpa ut anläggningen för ett belopp motsvarande endast fem procent av anskaffningsvärdet, vilket inte ansågs motsvara det värde som anläggningen då skulle ha för leasetagaren. Slutligen anfördes att ett återtagande av anläggningen skulle vara så kostsamt för leasegivaren att det ansågs vara ”ekonomiskt orealistiskt” att ett återtagande skulle ske. Leasingavtalet skulle därför behandlas som ett avbetalningsköp skattemässigt och leasetagaren fick göra värdeminskningssavdrag på anläggningen.

Äganderätten ansågs övergå på leasetagaren då HFD menade att det faktiska syftet med avtalet var att leasetagaren skulle bli ägare till anläggningen. I avgörandet gör HFD bedömningen på grundval av vilka anspråk leasegivaren kunde rikta i fråga om återtagande. Det sakrättsliga anspråket föll bort på grund av att anläggningen utgjorde fastighetstillhör och det obligationsrättsliga anspråket föll bort som en följd av avtalets ekonomiska syfte. Avtalets ekonomiska effekter var att leasetagaren under basperioden skulle betala mer än, det i avtalet angivna, anskaffningsvärdet på anläggningen och att leasetagaren vid utköp av anläggningen skulle betala mindre än vad den vid den tidpunkten skulle vara värd för honom. HFD verkar dock ha lagt störst vikt vid att det hade varit alltför dyrt för leasegivaren att återta anläggningen och att det därför ansågs att syftet med avtalet var att leasetagaren skulle bli ägare till anläggningen. I min mening var frågan om sakrättsligt och obligationsrättsligt anspråk egentligen inte av någon betydelse då det hade varit tillräckligt att endast se till de ekonomiska effekter som avtalet kunde resultera i.¹⁸⁵ Alltså att det faktum att anläggningen utgjorde fastighetstillhör och behövde grävas ned för att nyttjas och att kostnaden för att återta den var så pass hög är tillräckligt för att konstatera att leasegivaren sannolikt aldrig skulle återta

¹⁸⁴ 2 kap. 5 § 2 st JB.

¹⁸⁵ En anledning till att HFD gjorde sin bedömning utifrån det sakrättsliga och obligationsrättsliga anspråket var emellertid troligen på grund av stadgandet i 2 kap. 5 § 2 st JB.

anläggningen. Med den slutsatsen kan det sedan konstateras att leasegivaren då kan antas stå den ekonomiska risken för anläggningens värdeutveckling och därav vara parten som ska medges värdeminskingsavdrag. Det ska dock noteras att det i rättsfallet inte framgår vem som står för underhåll och andra skyldigheter under avtalets löptid.

Det så kallade *fastighetsleasingmålet*, RÅ 1989 ref. 62 I och II, byggde på ett överklagat förhandsbesked där I behandlade en fastighet och II byggnad på annans mark. I det första målet var omständigheterna sådana att ett finansbolag planerade att erbjuda fastighetsägare att sälja sin fastighet till finansbolaget för att sedan tillåtas hyra befintliga byggnader på fastigheten, det var alltså fråga om en SLB-situation. Finansbolaget ställde även ut en option om att bolaget, efter viss angiven tid och till ett förutbestämt belopp, skulle få återköpa fastigheten. Transaktionen kunde delas upp i tre led, köp av bebyggd fastighet, avtal om uthyrning och utfästelse från finansbolaget om rätt till återköp av fastigheten. Frågan i målet var om de skatterättsliga konsekvenserna skulle bedömas utifrån avtalens ordalydelse eller om en omkaraktärisering skulle ske där man i stället såg till avtalens faktiska innebörd. HFD anförde att svaret på den frågan var beroende av huruvida finansbolaget ansågs vara ägare till fastigheten som var föremål för köp, hyra och återköp. HFD lyfte omständigheter som talade för att äganderätten till fastigheten skulle gå över på finansbolaget:

- Överlåtelsen av fastigheten följde de formaliakrav som uppställdes i JB och fick vara vägledande vid bedömningen så länge omständigheterna inte klart visade en annan reell innebörd i transaktionen¹⁸⁶
- Parternas avsikt med transaktionen var inte att uppnå effekterna som följde av en pantsättning enligt 6 kap. JB¹⁸⁷
- Äganderättens övergång under avtalstiden var en förutsättning för transaktionens genomförande för båda parterna
- Likartade transaktioner var vanligt förekommande utan att den civilrättsliga innebörden av dessa ifrågasattes

Domstolen angav att vid en bedömning där man bortser från avtalens ordalydelse ska ”stor restriktivitet iakttas” för att undvika svårigheter att förutse och överblicka potentiella

¹⁸⁶ Varför formenliga köpeavtal skulle vara vägledande utvecklades inte men det kan antas vara på grund av de strikta formaliakrav som uppställs i JB och HFD har haft samma förhållning till dokumentation vid fastighet- och bostadsrättköp, se rubrik 3.1.

¹⁸⁷ Vilka effekter som avsågs specificerades inte.

konsekvenser av rättshandlingarna. Domstolen lyfte även en rad omständigheter som talade för att transaktionen hade en annan innebörd än övergång av äganderätten¹⁸⁸:

- Fastighetsköparen var ett finansbolag enligt dåvarande lag (1980:2) om finansbolag och bedrev finansieringsverksamhet
- Finansbolaget angav i sin ansökan att transaktionen utgjorde en finansieringsform
- Fastighetsöverlåtelsen och återköp skulle inte ske till marknadspris¹⁸⁹
- Transaktionen i sig ansågs avvika från ett sedvanligt fastighetsköp då det när avtalet ingås genom en option utfästs att fastigheten ska återsäljas till säljaren efter viss angiven tid. HFD framhöll här att en sådan option rörande fast egendom inte var bindande men att optionen var en sådan central del i transaktionen att det därav vid bedömningen skulle utgå ifrån att återköp skulle ske

HFD kom i sitt beslut fram till att äganderätten fick anses övergå till finansbolaget genom transaktionen då de skäl som talade emot detta inte hade ”den styrka som enligt det föregående bör krävas för att anse rättsläget vara ett annat än det som följer av parternas rättshandlingar.” Vilken ”styrka” som hade krävts angavs inte och inte heller varför de ändå många omständigheterna som talade emot en äganderättsövergång inte var tillräckliga.

Äganderätten ansågs övergå på leasegivaren även fast HFD ansåg att det skulle antas att optionen, trots att en sådan inte var bindande, skulle följas av båda parter. I min mening är HFD:s resonemang förvirrande och till viss del motsägelsefullt då deras beslut *inte* utgår från att parterna skulle agera enligt optionen då de ansåg att en äganderättsövergång skett. En möjlig tanke kan vara att de strikta formkraven som uppställs utgjorde hinder för att göra en omkaraktärisering av avtalet. Formaliakraven i JB ska ofta tillmätas avgörande betydelse¹⁹⁰ och uppenbarligen även i det här fallet då det till synes fanns många omständigheter som talade för att den reella innebörden av avtalet var att leasetagarna inte avsåg att sälja fastigheten. Avsikten från båda parter var snarare att fastigheten efter överenskommen tid skulle återförsäljas och inte någon faktisk långvarig äganderättsövergång. Om vi ska anta att parterna agerar i enlighet med optionen är det leasetagaren som innan fastighetsöverlåtelsen står risken för fastighetens långsiktiga värdeutveckling och därmed borde vara den part som ska ha rätten att göra

¹⁸⁸ Omständigheterna talade för att det rörde sig om ett ställande av säkerhet för ett lån.

¹⁸⁹ I ansökan om förhandsbesked framgick att köpeskillingen i regel skulle sättas så att skattekonsekvenser inte uppkom för säljaren och vid återköp menade HFD att köpeskillingen rimligen skulle motsvara den första minskat med de avskrivningar finansbolaget kunnat göra under innehavstiden av fastigheten.

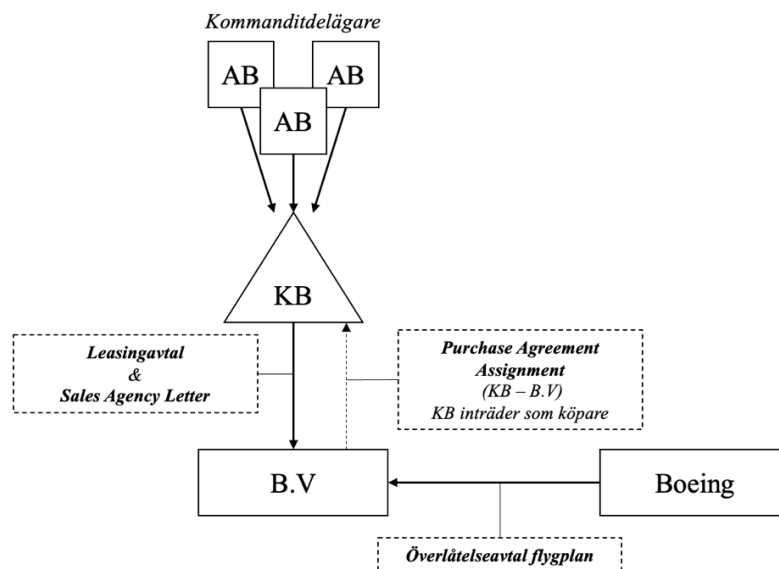
¹⁹⁰ Se hänvisningar till praxis under rubrik 3.1 Dold äganderätt.

värdeminskningsavdrag och inte leasegivaren som endast kommer att inneha fastigheten under en kortare tid.

3.3.3.2 Leasing avseende lös egendom

HFD kom sedan att meddela ett antal domar år 1998 avseende leasing av lös egendom.¹⁹¹ I RÅ 1998 ref 58 I, även kallat *flygplansmålen*, hade ett nederländskt bolag (härefter B.V) ingått ett avtal om att köpa ett flygplan av bolaget Boeing. B.V överlät sedan rätten att köpa flygplanet (Purchase Agreement Assignment) till ett svenskt kommanditbolag (härefter KB), med Boeings tillåtelse. Flygplanet leasades sedan ut till B.V av KB (leasingavtalet). Det förelåg även ett avtal om försäljning vid leasingperiodens upphörande mellan KB och B.V (Sales Agency Letter).

Frågan i målet var om KB hade avdragsrätt för värdeminskning på flygplanet och om kommanditdelägarna i sin tur hade rätt att göra värdeminskningsavdrag för det uppkomna underskottet i KB (se figur z nedan).



HFD inleder med att konstatera att det var uppenbart att anledningen till SLB-avtalskonstruktionen var att KB skulle få avdragsrätt och därigenom minska sin beskattningsbara inkomst men menade att det inte hade någon påverkan på bedömningen om avdragsrätten. Bedömningen skulle i stället göras genom att kolla på de ekonomiska effekterna som avtalen medförde.¹⁹² För att se till de ekonomiska effekterna redogjorde domstolen för avtalsvillkor i samtliga avtal, det vill säga Purchase Agreement Assignment (härefter PAA), leasingavtalet och Sales Agency Letter (härefter SAL), se tabellen nedan för en översikt.

¹⁹¹ RÅ 1998 ref 58.

¹⁹² Varför denna metod skulle användas vid bedömningen utvecklades inte.

	KB	B.V
PAA	Rätt att köpa flygplanet och betecknades som köpare i köpeavtalet utfärdat av Boeing	I eget namn utöva alla de rättigheter som tillföll köparen i enlighet med köpeavtalet med Boeing
		Svarade mot Boeing för samtliga skyldigheter enligt köpeavtalet
Leasingavtal		Dra fördel av garantier och utfästelser från Boeing
		Risken för flygplanet vid stöld, förlust och skada med mera
		Kostnader för underhåll och reparation
	Ansvarig att ordna försäkring	Betala försäkringspremier
SAL		Sälja planet för KB:s räkning till högst möjliga pris

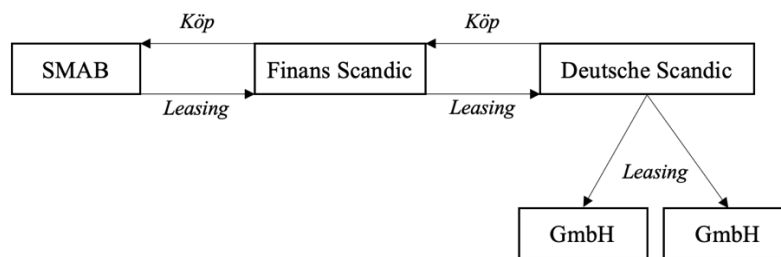
Många av de rättigheter som ofta tillfaller köparen av en tillgång tillföll B.V, vilket tydligt framgår av tabellen ovan. Avtalsvillkoren medförde att ”viktiga” ägarfunktioner låg hos B.V och inte KB som köpare vilket HFD ansåg tala för att KB inte skulle ses som ägare av flygplanet. Vidare gjorde HFD en prövning av de olika alternativ som B.V hade vid upphörandet av avtalsperioden och konstaterade att återlämnande av flygplanet till KB var så pass oförmånligt att det var otroligt att det skulle komma att ske. KB:s intresse var begränsat till ett fastställt slutbelopp¹⁹³ vid en försäljning av flygplanet vilket HFD ansåg medförde att KB kunde förutse transaktionens ekonomiska utfall redan vid avtalets ingående. Som en följd av att B.V sannolikt inte skulle återlämna planet till KB och att B.V utövade de viktigaste ägarfunktionerna sågs KB inte som ägare till flygplanet och medgavs därav inte värdepappersavdrag och följaktligen inte heller kommanditdelägarna.

Äganderättsbegreppet var inte i fokus i avgörandet utan det talades om så kallade ägarfunktioner. Ägarfunktionerna skulle kunna sägas vara ett paraplybegrepp för olika

¹⁹³ Varierade bland annat beroende på vilket år flygplanet skulle säljas, för mer detaljerad information se rättsfallet.

rättigheter och skyldigheter som vanligtvis tillfaller eller åligger en ägare till egendom. HFD:s resonemang i domen anser jag ligger i linje med syftet bakom värdeminskingsavdrag. Under avtalets löptid och vid avtalets upphörande är det leasetagaren som står risken för flygplanets långsiktiga värdeutveckling. Likt bedömningen i täckdikningsmålet kommer HFD fram till att ett visst handlade med stor sannolikhet inte kommer att ske sett till de ekonomiska kostnader som skulle krävas för handlingens genomförande. I det här målet var det leasetagaren som inte kunde antas återlämna flygplanet då det sågs som ekonomiskt ofördelaktigt för leasetagaren.¹⁹⁴

I RÅ 1998 ref 58 II och III var genomgången inte lika detaljerad och noggrann. I RÅ 1998 ref 58 II var det fråga om SLB i två led av egendom som redan var leasad, även kallat *SMAB-målet*. Kortfattat kan sägas att inventarier såldes från ett tyskt bolag till ett svenskt finansbolag som i sin tur överlät inventarierna till SMAB. Inventarierna användes i två andra tyska bolag. Samtliga bolag som förvärvade inventarierna leasade sedan tillbaka dessa till säljaren av dem (se figur nedan).



De leasingavgifter som Finans Scandic skulle betala till SMAB sammanföll med de amorteringsbetalningar SMAB skulle betala till Finans Scandic till följd av köpet varför några betalningar inte behövde göras. Av avtalen framgick att SMAB var skyldig att återsälja egendomen till Finans Scandic närhelst så önskades¹⁹⁵ och vid leasingperiodens slut var SMAB berättigat till ett förutbestämt belopp. På grundval av dessa omständigheter ansåg HFD därför att syftet med transaktionen var att SMAB skulle få ett underlag för värdeminskingsavdrag och att övriga rättigheter till den berörda egendomen inte var avsedda att överlätas. Värdeminskingsavdrag medgavs ej för SMAB.

HFD utvecklar inte sitt resonemang i domen och vid första anblick kan det nästan framstå som att värdeminskingsavdrag inte medges på grund av att syftet med avtalet var att SMAB skulle kunna göra just värdeminskingsavdrag något som HFD konstaterat inte har någon påverkan

¹⁹⁴ I täckdikningsmålet var det leasegivaren som antogs inte återta leasingobjektet på grund av den kostnad ett återtagande skulle innebära.

¹⁹⁵ Motsvarande den utomstående skuld som skulle finnas vid försäljningstillfället.

på frågan om avdragsrätt.¹⁹⁶ Troligen är det enbart en otydlig formulering av domstolen och anledningen till att avdragsrätt inte medgavs var för att SMAB inte besatt någon egentlig ”ägarfunktion” då inventarierna användes av två tyska bolag. Finans Scandic kunde återkräva dem när helst och SMAB verkar utifrån omständigheterna inte ha stått någon ekonomisk risk för inventarierna. I min mening är domslutet skäligt sett till syftet med värdeminskingsavdrag men exakt hur HFD resonerat är svårt att slå fast.¹⁹⁷

I RÅ 1998 ref 58 III, det så kallade *Dyno-målet*, var det fråga om en koncernintern SLB. Omständigheterna i korthet var att det svenska aktiebolaget Dyno förvärvade inventarier från dess utländska dotterbolag, som sedan leasades till dotterbolagen. Enligt försäljningsavtalen övergick äganderätten till Dyno då full betalning erlagts till dotterbolagen (vilket skedde) och dotterbolagen var ansvariga för underhåll, skador och eventuella krav som kunde riktas mot Dyno som leasegivare. Avtalsvillkoren garanterade inte dotterbolagen någon nyttjanderätt efter leasingperiodens slut och ingen option hade ställts ut. HFD ansåg utifrån detta att det inte var troligt att Dyno skulle genomföra någon externförsäljning av eller omhändertata inventarierna vid leasingperiodens upphörande.¹⁹⁸ Underlag för värdeminskingsavdrag ansågs inte föreligga för Dyno. I detta fall anser jag som tidigare att det inte är leasegivaren som står risken för den långsiktiga värdeutvecklingen på inventarierna då dotterbolagen, likt situationen i flygplansmålet, besatt ägarfunktioner i form av ansvar för skador, underhåll med mera och HFD:s bedömning får ses som förenlig med de bakomliggande syftena med värdeminskingsavdrag.

3.3.4 Sammanfattning och diskussion

I inkomstskatterättsliga källor kan det ibland uttryckas så att en ägare till en tillgång är den som ska medges avdragsrätt för den.¹⁹⁹ Som utgångspunkt är det ett rimligt antagande, vid finansiell leasing ter sig den utgångspunkten dock inte passande då leasingavtal och övrig dokumentation ofta medför att leasegivaren är ägare till egendomen trots att avtalets ekonomiska effekter inte medför att leasegivaren egentligen står risken för tillgångens långsiktiga värdeutveckling.

¹⁹⁶ Se RÅ 1998 ref 58 I.

¹⁹⁷ Skiljaktiga Werner har gjort en helt annan bedömning och besvarat andra frågor än de som majoriteten i HFD utrett i målet varför hans skiljaktiga mening inte heller kan användas för att utröna exakt hur HFD resonerat i målet.

¹⁹⁸ Motiveringen till detta ställningstagande gavs inte.

¹⁹⁹ Se rubrik 3.3.

I fråga om lös egendom kan det konstateras att avdragsrätten tillfaller den part som bedöms stå risken för en tillgångs långsiktiga värdeutveckling. Det gäller och även rörande fast egendom som utgör fastighetstillbehör. I min mening har HFD använt samma metod i täckdikningsmålet, flygplansmålet, Dyno-målet och SMAB-målet på så sätt att de kollat på avtalens ekonomiska effekter. En skillnad mellan avgörandena från 1998 och fastighetsmålen i förhållande till täckdikningsmålet är att HFD inte går in på sakrättsliga och obligationsrättsliga anspråk²⁰⁰ även om det i min mening var de ekonomiska effekterna som låg till grund och var av stor betydelse för domslutet i täckdikningsmålet.

I de mål som berörts har HFD, i fråga om lös egendom, använt sig av begreppet ägarfunktioner och systematiskt gått igenom samtliga avtal av relevans och prövat vilka ekonomiska effekter avtalen får och på det sättet utrett vem som står den faktiska risken för tillgångens långsiktiga värdeutveckling. Civilrättsligt är frågan om äganderätt eller vem som har bättre rätt till lös egendom vid finansiell leasing först relevant då någon part är insolvent eller en intressekonflikt uppkommer. Skatterättsligt är frågan om avdragsrätt relevant och då under avtalets löptid, varför civilrätten inte är en lämplig utgångspunkt för den skatterättsliga bedömningen i detta fall. Frågan kan dock ställas hur många av de så kallade ägarfunktioner som ska åligga en part för att denne ska stå risken för värdeutvecklingen.

I fråga om finansiell leasing av fast egendom tar HFD dock en annan väg, anledningen till detta förefaller vara de formaliakrav för fastighetsöverlåtelser som uppställs i JB. Gällande fast egendom ska det påminnas om att det i JB stadgas att återtagandeförbehåll kan göras gällande rörande fastighetstillbehör om syftet med avtalet *inte* varit en äganderättsövergång.²⁰¹ Någon motsvarande bestämmelse för fastigheter finns inte vilket jag anser visar att JB:s bestämmelser har en avgörande betydelse vid bedömningen av vem som kan ses som ägare till fast egendom och därav medges avdragsrätt. Huruvida HFD skulle göra en annan bedömning idag mer likt den i flygplansmålen går inte att säga.

Sammantaget kan det sägas att användningen av äganderättsbegreppet då frågan om avdragsrätt behandlas inte alltid är en passande utgångspunkt. Det är mer relevant att undersöka vem som står risken för en tillgångs långsiktiga värdeutveckling snarare än att blint stirra på ett avtals beteckning. Huruvida undantag från JB:s bestämmelser skulle accepteras i förhållande till

²⁰⁰ Förvisso gör skiljaktiga Werner detta i ett tillägg till SMAB-målet.

²⁰¹ 2 kap. 5 § 2 st JB.

legalitetsprincipen vid den skatterättsliga bedömningen lämnar jag därhän. Dessutom anser jag inte att civilrätten är hjälpsam i fråga om både leasing av lös och fast egendom. Gällande lös egendom är de civilrättsligt relevanta oftast vem som besitter egendomen, vem som har återtaganderätt, vem som kan anses ha specialitet med mera relevant, vilket inte är relevant då frågan om vem som står risken för en tillgångs långsiktiga värdeutveckling ska utredas. Gällande fast egendom verkar HFD inte kunna eller våga frånga JB:s bestämmelser även om de bedömer att ett fastighetsköpsavtal ingås utan avsikten att äganderätten ska förbli hos förvärvaren och därmed inte stå risken för fastighetens värdeutveckling. Civilrätten kan sägas behandla en annan situation än den som behandlas skatterättsligt varför den inte kan påstås vara till någon större hjälp vid den skatterättsliga bedömningen i dessa fall.

3.4 Inkomster under en konkurs

Då ett bolag eller en enskild försätts i konkurs bildas ett konkursbo²⁰² och bolaget eller den enskilde kallas då för konkursgäldenär. Det huvudsakliga syftet med en konkurs är att tillvarata konkursgäldenärens samtliga tillgångar för att ge borgenärerna så stor utdelning som möjligt.²⁰³ Konkursgäldenären frånhands rådigheten över sin förmögenhetsmassa (konkursegendomen) och konkursförvaltaren övertar rådigheten vid en konkurs. Det var tidigare vedertaget i civilrätten att konkursgäldenären endast förlorar sin rådighet över egendomen men att äganderätten till den förblir hos gäldenären.²⁰⁴ Denna utgångspunkt är idag inte längre en vedertagen sanning utan snarare motsatsen.²⁰⁵ Denna utgångspunkt framstår dock fortsatt gälla vid den skatterättsliga bedömningen av inkomster under en konkurs. Den skatterättsliga frågan i denna del är vem som ska beskattas för skattepliktiga inkomster som uppkommer under en konkurs, konkursgäldenären eller konkursboet?

3.4.1 Civilrättsligt

Någon definition av begreppet konkursbo återfinns inte i KonkL.²⁰⁶ Frågan om huruvida konkursboet eller konkursgäldenären äger konkursegendomen har uppkommit i samband med diskussionen om huruvida konkursbon utgör juridiska personer.²⁰⁷ Ett konkursbo har i både

²⁰² Mellqvist, Mikael. *Obeståndsrätten – en introduktion*. Uppl. 10. Stockholm: Nordstedts juridik. 2022, s. 68 f.

²⁰³ Mellqvist, 2022, s. 63.

²⁰⁴ Se bland annat Linskogs tillägg i NJA 2011 s 306, Söderlund, Jenny. *Konkursrätten – om konkursboet ses som en association i tvångslikvidation med borgenärerna som medlemmar*. Uppsala: Iustus Förlag AB. 2009, s. 318 och Bergström, 1978, s. 249.

²⁰⁵ Se nedan.

²⁰⁶ Emblad, s. 250.

²⁰⁷ Se till exempel Emblad, s. 245 ff. och 250 ff.

litteratur och praxis ansetts utgöra både ett särskilt rättssubjekt och en förmögenhetsmassa.²⁰⁸ Det kan alltså både ses som ett objekt bestående av en förmögenhetsmassa samt en särskild juridisk person.²⁰⁹ En tidigare vedertagen sanning var att äganderätten till konkursegendomen alltid förblev hos konkursgäldenären och att endast rådigheten över egendomen övergick på konkursboet.²¹⁰ Det synsättet har dock kommit att ifrågasättas.²¹¹

Lindskog menar att det inte längre går att påstå att endast rådigheten över konkursegendomen övergår till konkursboet och inte äganderätten och att konkursen ska anses utgöra en universalsuccession.²¹² Likaså ställer sig Söderlund kritisk till att konkursegendomen skulle anses ägas av konkursgäldenären.²¹³ Söderlund menar att det kan ifrågasättas om gäldenären ens har någon ägarbefogenhet kvar efter beslut om konkurs.²¹⁴ HD har på senare tid avstått från att behandla frågan om huruvida egendomen ska anses ha övergått till konkursboet eller endast rådigheten över den då frågan inte ansetts ha någon relevans för den juridiska bedömningen i målen.²¹⁵ HD:s praxis i frågan är även obeslutsam och vacklande.²¹⁶ Det kan idag sägas att den dominerande uppfattningen är att konkursboet utgör en juridisk person i civilrätten.²¹⁷ Frågan om äganderätten till konkursegendomen uppkom i samband med frågan om boet kunde anses utgöra en juridisk person varför även frågan om äganderätten lämnats vid den juridiska bedömningen. Att konkursboet inte kunde äga konkursegendomen var ett argument för att boet inte kunde vara en juridisk person, då motsatsen är sanning idag kan det tala för att egendomen möjligen kan tänkas ägas av boet och inte gäldenären under en konkurs.²¹⁸ I civilrätten är det relevant att fråga sig vad som ska ingå i konkursegendomen för att sedan fördelas på borgenärerna i konkursen och inte relevant om konkursgäldenären anses äga egendomen under konkursen eller inte.²¹⁹ Borgenärernas anspråk i en konkurs och vad som ska ingå i konkursen är det bland annat sådant som är relevant civilrättsligt men inte skatterättsligt.

²⁰⁸ Se bland annat prop. 1986/87:90 om ny konkurslag, s. 183.

²⁰⁹ Vad som avses med särskild är inte helt självklart i litteraturen.

²¹⁰ Se bland annat Lindskogs tillägg i NJA 2011 s 306, Söderlund, s. 318 och Bergström, 1978, s. 249.

²¹¹ Ibid.

²¹² Se Lindskogs tillägg för egen del i NJA 2011 s. 306 (särskilt punkt 2) och Lindskog, Betalning – om kongruent infriande av penningkulder och andra betalningsrättsliga frågor, 2018, s. 770 f.

²¹³ Söderlund, s. 316.

²¹⁴ Ibid.

²¹⁵ Emblad, s. 253.

²¹⁶ Ibland harr HD ansett att konkursboet är en juridisk person fristående från konkursgäldenären och ibland inte, se bland annat NJA 1979 s. 427, 2011 s. 306, 1945 s. 177, 1996 s. 46 och 2004 s. 777.

²¹⁷ Se bland annat Lindskog, 2018, s. 649, Söderlund, s. 233, Mellqvist, Mikael och Welamson, Lars. *Konkurs och annan insolvensrätt*. Uppl. 11. Stockholm: Nordstedts juridik, 2013, s. 95.

²¹⁸ Se Lindskog, 2018, s. 649.

²¹⁹ Det skulle kunna vara relevant för borgenärerna om inkomster under konkursen ska beskattas hos boet då skatten skulle utgöra en massafordran och då skulle betalas först, alltså innan utdelning sker till borgenärerna i

3.4.2 Skatterättsligt

Inkomster som uppkommit under konkurser har både konkursboet och konkursgäldenären beskattats för i olika utsträckning men i RÅ 1955 ref. 21 fastställde HFD att boet inte kunde utgöra ett skattesubjekt varför beskattning av boet aldrig skulle vara aktuellt.²²⁰ Ett argument som anförts för att konkursboet inte ska utgöra ett skattesubjekt är att endast rådigheten över konkursegendomen övergår på konkursboet men egendomen i sig fortsatt tillhör gäldenären med äganderätt.²²¹

I skatterätten har diskussionen förts om huruvida ett skattesubjekt måste vara en juridisk person för att vara ett obegränsat skattskyldigt skattesubjekt.²²² Kleist menar att det är en grundförutsättning för obegränsad skattskyldighet sett utifrån 6 kap. 3 § IL medan Berglund menar att begreppet juridisk person i nämnda bestämmelse endast är ämnat att avgränsa kretsen av skattskyldiga men inte definitivt fastslå vilka subjekt som *de facto* kan beskattas.²²³ Bergström framhöll i sin avhandling skatter och civilrätt att det inte är av någon betydelse för den skatterättsliga hanteringen av ett konkursbo om det utgör en juridisk person eller inte.²²⁴ En ståndpunkt även Peling och Elwing tar i frågan.²²⁵ Det verkar dock råda enighet på skatterättens område att konkursboet inte kan anses äga konkursegendomen.²²⁶

I RÅ 1955 ref 21 behandlades frågan om ett konkursbos skattskyldighet *i plenum* där rätten fann att konkursboet inte var skattskyldig för ränta, utdelning, intäkt från en hyresfastighet samt

konkursen och deras möjlighet till att erhålla hela deras fordran då minskas, se till exempel SKV rättsliga vägledning, Fordringar i konkursen. 2022.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.13/322188.html> [hämtad 2022-12-14].

²²⁰ Se Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson Österman, Roger och Svensson, Bo. *Personligt ansvar vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*. Uppl. 7:1. Visby: Nordstedts juridik, 2020, s. 182 och Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger. *Inkomstskatt, en lärobok i skatterätt del 1*. Lund: Studentlitteratur, 2021, s. 57 f.

²²¹ Bratt, John. *Om beskattning av inkomst under konkurstillstånd*. SvSkT, 1945: 94–101, s. 98, Bratt, John. *Om beskattning av inkomst under konkurstillstånd*. SvSkT, 1953: 223–240, s. 235 och Themptander, Hans. *Konkursbo icke skattskyldigt*. SvSkT, 1955: 248–252, s. 252.

²²² Se bland annat Kleist, 2014, s. 10, Berglund, Martin. *Avräkningsmetoden – en skatterättslig studie om undvikande av internationell dubbelbeskattning*. Uppsala: Iustus, 2013, s. 239.

²²³ Ibid.

²²⁴ Bergström, 1978, s. 251.

²²⁵ Peling, Lars och Elwing, Carl M. *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*. Lund: Grahns Tryckeri, 2003, s. 28.

²²⁶ Emblad, s. 259.

kapitalvinsten vid försäljning av en fastighet.²²⁷ En av ledamöterna var skiljaktig och anförde skäl som talade för att boet borde kunna beskattas i stället för gäldenären, till exempel lyftes argumentet att den skattepliktiga inkomsten aldrig skulle komma gäldenären till godo. Begreppen äganderätt och rådighet används aldrig i domen eller av ledamoten, dock sägs ändå att kapitalvinsten inte skulle komma gäldenären till godo vilket i vart fall kan anses angränsa begreppet rådighet.²²⁸

I efterkommande praxis har konkursgäldenären bland annat ansetts skattskyldig för arbetsinkomster som utbetalats till konkursboet under konkurs²²⁹, fordringar som uppkommit i en gäldenärs rörelse före ansökan om konkurs men som fakturerades av konkursförvaltaren²³⁰ och kapitalvinst vid försäljning av fastighet under konkurs.²³¹ I ledamot Voss tillägg i RÅ 82 1:5 som rörde skatteplikt för kapitalvinst vid försäljning av fastighet anförde han att skatteplikt vid försäljning av fastighet åligger, vid tidpunkten för avyttringen, ägaren till fastigheten. Voss menade att om fastigheten hade sålts innan beslut om konkurs hade det inte rått någon tvekan om att skatteplikten skulle tillfalla gäldenären såsom ägare varför någon annan bedömning inte var aktuell då fastigheten såldes under konkursen.²³²

I RÅ 1991 not 246 var det fråga om en gäldenär som bedrev jordbruk på ett antal fastigheter. Under konkursen såldes fastigheterna och lösa inventarier. Skatteplikten för kapitalvinsten vid försäljning av den fasta egendomen tillföll gäldenären medan skatteplikten för kapitalvinsten vid försäljning av den lösa egendomen tillföll konkursboet. Inkomsten som inflöt vid försäljning av den lösa egendomen utgjorde inkomst av jordbruksfastighet då den sålts genom konkursboets åtgärder. Idag utgör inte längre inkomst av jordbruksfastighet ett eget inkomstslag och frågan är i vilken betydelse avgörandet egentligen har. Pelin och Elwing anser att konkursgäldenären inte kan bli skattskyldig vid försäljning av ”näringsstillgångar” under konkurs²³³ medan Lindencrona anser att en följd av inkomstskattereformens utökning av beskattningsunderlaget medfört att gäldenären bör ses som skattskyldig i fråga om samtliga

²²⁷ Anledningen till beslutet utvecklades inte av rätten utan det konstaterades endast att någon skattskyldighet inte förelåg för konkursboet.

²²⁸ Huruvida det angränsar begreppet äganderätt beror på om ens syn på äganderätten omfattar rådighet eller inte.

²²⁹ Se RÅ 1936 not. Fi. 97, RÅ 1970 Fi 248 och RÅ 1971 Fi 728.

²³⁰ Se RÅ 1976 ref 170.

²³¹ RÅ 82 1:5.

²³² Han hänvisade i sitt tillägg till RÅ 1955 ref 21 och 1976 ref 170.

²³³ Se Pelin och Elwing, s. 135.

inkomstslag.²³⁴ Vidare menar Löfgren med flera att inkomster som uppkommer till följd av att förvaltaren fortsätter driva rörelsen inte ska bli skattepliktiga för gäldenären²³⁵ medan Lodin med flera anser att konkursomständigheten inte bör medföra någon annan hantering av konkursgäldenärens skattskyldighet även om rättsläget inte är klart.²³⁶ SKV vidhåller att skattereformen 1991 inte föranleder någon annan bedömning av äldre praxis och försäljning av tillgångar i rörelse eller jordbruk inte ska beskattas hos gäldenären.²³⁷ Det finns inget senare avgörande från HFD som kan bringa klarhet i frågan.

3.4.3 Sammanfattning och diskussion

Äganderättsbegreppets innebörd i konkurssammanhang utgår från en äldre civilrättslig uppfattning att ett konkursbo inte kan utgöra en juridisk person bland annat på grund av att konkursboet inte anses kunna äga konkursegendomen. Civilrättsligt är det snarare en vedertagen sanning idag att konkursboet utgör en juridisk person och även äger konkursegendomen. Konkursboet besitter, i civilrätten, äganderätten och rådigheten till konkursegendomen. Det kan vara svårt att föreställa sig vad äganderätt är utan rådighet varför ett kort exempel ska ges i ett försök att klargöra det och samtidigt problematisera äganderättsbegreppet. Pondera att A äger en dyrbar tavla målad av en känd konstnär. I stället för att tavlan hängs upp i A:s hem ingår denne ett avtal med ett museum med innebörden att museet får rätt att ställa ut tavlan under A:s livstid och vid A:s död inträder bröstarvingarna i A:s ställe. Museet ska stå för underhållskostnader och ansvara för eventuella skador, blir ersättningsskyldig vid eventuell stöld och får inte överlåta tavlan till någon annan utan A:s godkännande. A kan inte heller återta tavlan under avtalets löptid.²³⁸ A kan alltså, egentligen, inte råda över tavlan då avtalet löper och inte museet heller. Vad innebär rådighet i det här fallet och vem äger tavlan?

Exemplet ovan visar att äganderättsbegreppet inte nödvändigtvis behöver innehålla rådighet och än mer visar det på problematiken som följer av att utgå från äganderätt vid den juridiska

²³⁴ Lindencrona, Gustaf. Inkomstbeskattning av fysisk person under konkurs. *Festskrift till Gertrud Lennander*. Stockholm: Jure. 2010, s. 185.

²³⁵ Löfgren med flera, 2020, s. 182.

²³⁶ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa. *Inkomstskatt. en läro- och handbok i skatterätt*. Lund: Studentlitteratur, 2017, s. 601.

²³⁷ SKV Rättslig vägledning. *Konkursgäldenärens skattskyldighet*. 2022.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/2022.13/329605.html?q=inkomst+av+jordbruksfastighet+konkurs+> [hämtad 2022-11-22].

²³⁸ Förutsatt att inget avtalsbrott sker.

problemlösningen.²³⁹ Den skatterättsliga hanteringen av inkomster som uppkommer under en konkurs verkar dock utgå från äganderätten till konkursegendomen. Frågan som borde ställas är vem som är rätt skattesubjekt för inkomsterna och om förekomsten av en konkurs föranleder en annan behandling av konkursgäldenären. Är äganderätten till skatteobjektet av skatterättslig relevans för att besvara dessa frågor?

Några utgångspunkter kan antas för att utreda frågan om vem som ska ses som rätt skattesubjekt. En utgångspunkt kan vara att den som vidtar rättshandlingar som föranleder inkomstbeskattning är den som ska anses utgöra rätt skattesubjekt. Det måste kunna påstås att det är vanligt att inkomstbeskattning sker av den som vidtar en rättshandling som medför skattekonsekvenser, om en aktieägare avyttrar sina aktier skulle, i enkla drag, en kapitalvinst beskattas hos denne och en kapitalförlust bli avdragsgill för denne. Då det är konkursförvaltaren som vidtar rättshandlingar å konkursboet vägnar skulle därför konkursboet kunna ses som rätt skattesubjekt då inkomster som uppkommer under en konkurs är föranledda av konkursförvaltarens agerande och inte konkursgäldenären. Utgångspunkten att personen som vidtar rättshandling som föranleder inkomstbeskattning kan inte stå på egna ben utan en följdfråga blir om det inte även är skatterättsligt relevant vem som inkomsten tillfaller. I exemplet med aktieförsäljningen antas att kapitalförlusten eller kapitalvinsten tillfaller aktieägaren. Det skulle kunna vara en förvaltare eller annan person som faktiskt vidtar rättshandlingen som aktualiserar skattekonsekvenser. Det skäliga är då att den person som inkomsten tillfaller är den person som är rätt skattesubjekt då denne erhåller den skattepliktiga inkomsten.

Om inkomster som uppkommer under en konkurs behandlas på grundval av de ovan redogjorda utgångspunkter kan det konstateras att det är konkursförvaltaren som vidtar rättshandlingar som medför beskattning och inkomsten tillfaller troligen aldrig konkursgäldenären²⁴⁰ utan i slutändan borgenärskollektivet i konkursen. Genom det synsättet framstår konkursboet som rätt skattesubjekt. Konkursförvaltaren och boet kan förvisso anses enbart förvalta konkursegendomen men inkomsterna tillfaller oavsett inte konkursgäldenären.²⁴¹

²³⁹ Exemplet avser en dyrbar tavla vilket är en sådan tillgång som förvisso inte medför avdragsrätt enligt 18 kap. 3 § 2 st IL, varför frågan om äganderätt här inte skulle vara skatterättsligt relevant då tavlan är upphängd på museet, exemplet är som sagt endast avsett att problematisera äganderättsbegreppet.

²⁴⁰ Om konkursen inte avslutas med överskott vilket ändå får sägas vara ovanligt.

²⁴¹ Något den skiljaktiga ledamoten i RÅ 1955 ref. 21 argumenterade skulle medföra att konkursgäldenären inte skulle bli skattskyldig för inkomster under en konkurs.

I den praxis som redogjorts för ovan beskattas inte konkursboet då det inte anses utgöra ett skattesubjekt på grund av att konkursegendomen inte anses ägas av boet. Några argument som lyfts som talar för att konkursgäldenären, trots att inkomsten inte tillfaller denne, ska bli skattskyldig för inkomsterna är att förekomsten av en konkurs inte borde föranleda någon annan skatterättslig bedömning av konkursgäldenärens skatterättsliga situation. Ser man till det faktum att det huvudsakliga syftet med en konkurs är att tillvarata konkursgäldenärens samtliga tillgångar för att ge borgenärerna så stor utdelning som möjligt²⁴² kan placeringen av skattskyldighet hos konkursboet anses strida mot det. Skatten som följer av inkomster som uppkommer under en konkurs utgör nämligen en så kallad massafordran²⁴³ och därför skulle betalas innan utdelning sker till borgenärerna. Hur beskattningen ska ske lämnar jag därhän, men det kan konstateras att äganderättsbegreppet inte är en lämplig utgångspunkt vid den skatterättsliga bedömningen av inkomster som uppkommer under en konkurs.

4 Diskussion

I uppsatsen har det visats att äganderättsbegreppets innehåll och innebörd kan variera beroende på i vilket sammanhang begreppet berörs, både civilrättsligt och skatterättsligt. Äganderättsbegreppet kan sägas användas i olika syften på det sättet att då ett problem är för handen är det civilrättsligt relevanta ofta inte skatterättsligt relevant; ett civilrättsligt problem behöver inte vara ett skatterättsligt problem och vice versa.

Äganderättsbegreppet används vid den skatterättsliga problemlösningen vid kapitalvinstbeskattning då dold äganderätt föreligger och innebörden av den dolda äganderätten i inkomstskatterätten förefaller inte skilja sig från en så kallad öppen äganderätt i en bostad.²⁴⁴ När det gäller den skatterättsliga hanteringen av en dold äganderätt kan det sägas att den dolda äganderätten inte motsvarar den öppna (som uppfyller de formaliakrav som uppställs i JB) men den skatterättsliga hanteringen av en dold och öppen äganderätt är densamma. I avsnitt 3.3 rörande leasing framgick det att HFD inte verkade kunna avvika från samma formaliakrav vid en fastighetsöverlåtelse, trots att någon varaktig äganderättsövergång inte var parternas avsikt.

²⁴² Mellqvist, 2022, s. 63.

²⁴³ SKV rättsliga vägledning, *Fordringarna i konkursen*. 2022.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.13/322188.html> [hämtad 2022-12-14].

²⁴⁴ Under förutsättning att den dolda äganderätten återopas.

Förvisso har HD genom praxis uppställt krav för när en dold äganderätt anses föreligga och därigenom skapat ett undantag från hur en person kan erhålla äganderätt till fast egendom som stadgas i JB. Den dolda äganderätten kan dock inte likställas med den öppna äganderätten. Frågan är dock hur HD hade tolkat avtalen i *fastighetsleasingmålet*. Personligen tror jag att om HD öppnar upp för en omtolkning av sådana avtal så skulle möjligen HFD våga avvika från JB:s bestämmelser då frågan om avdragsrätt på fastighet ska behandlas om ägaren enligt köpeavtal och lagfart *de facto* inte står risken för fastighetens långsiktiga värdeutveckling.

I konkurssammanhang innehåller inte äganderätten rådighet i den skatterättsliga bedömningen och äganderätten förefaller vara avgörande för vem som ska ses som skattesubjekt för inkomster som uppkommer under en konkurs. Vid den skatterättsliga hanteringen av trustar är rådighet och kontroll däremot avgörande för att en person ska betraktas som ägare till trustegendomen och därefter görs en bedömning av vem som är skattskyldig för inkomster kopplade till trusten som är skattepliktiga i Sverige.

Den enda situation där HFD helt verkar bortse från äganderätten till egendom är då frågan om avdragsrätt vid finansiell leasing av lös egendom behandlas. HFD:s domslut är förenliga med syftet bakom värdeminskningssavdrag, även om det inte uttalas i domarna så kan det ses som ett sådant tillfälle där HFD i sin problemlösning lägger större vikt vid lagstiftarens syfte än civilrättsliga begrepp. HFD godtar inte avtalens beteckning utan prövar vilka ekonomiska effekter avtalet ger. Frågan kvarstår är emellertid hur många ägarfunktioner en part måste besitta för att få avdragsrätt och även vilka ägarfunktioner som tillmäts störst betydelse vid bedömningen.

Frågan är om inte en liknande metod kan användas vid den skatterättsliga hanteringen av trustar. Uppdelningen mellan den legala och ekonomiska äganderätten kan liknas med den vid finansiell leasing (formell och ekonomisk äganderätt). Förvisso innebär den ekonomiska äganderätten för leasegivaren ett ansvar för kostnader för underhåll, fel, skadestånd med mera och för förmånstagare enbart en rätt till utdelning från trustegendomen. Den legala äganderätten för förvaltaren innebär egentligen bara att denne i sin deklaration tar upp trustegendomen (då tydligt avskild från förvaltarens övriga tillgångar) och den formella äganderätten för leasegivaren innebär att denne anges som ägare i dokumentation. Trots skillnaderna kan dock metoden att identifiera så kallade ägarfunktioner möjligen vara ett sätt att undvika användandet av äganderättsbegreppet och rådighet och på det sättet se vem som kan anses vara rätt

skattesubjekt genom att utreda vilka ekonomiska effekter som följer av en trustbildning. Vid den skatterättsliga bedömningen kan det alltså anses mer skatterättsligt relevant att kolla på vilka effekter avtalen ger i stället för att utgå från äganderätt eller rådighet.²⁴⁵

Sammantaget kan sägas att äganderättsbegreppet används på olika sätt i olika skatterättsliga situationer och överensstämmer inte med begreppets innebörd i motsvarande situation sett ur ett civilrättsligt perspektiv.

Det är även tydligt att civilrätten inte i någon betydande mån är behjälplig då äganderättsbegreppet används i den skatterättsliga problemlösningen då det som är relevant civilrättsligt som utgångspunkt inte är relevant skatterättsligt. Exempelvis är rådighet och kontroll över egendom egentligen inte av någon större relevans vid den skatterättsliga bedömningen vilket det ofta är av betydelse civilrättsligt. När det gäller konkursbon kan det dock upprepas att det bedömts civilrättsligt irrelevant huruvida konkursboet är en juridisk person och huruvida boet eller konkursgäldenären äger konkursegendomen. Skatterättsligt är det min uppfattning att frågan om äganderätt inte heller är av någon relevans, vilket inte innebär att det som är relevant ur ett civilrättsligt perspektiv är relevant ur ett skatterättsligt perspektiv. Civilrättsligt är det relevant vad som ska ingå i konkursen, skatterättsligt är det relevant vem som ska beskattas för inkomster uppkomna under konkursen.

5 Slutsats och avslutande kommentar

Sammanfattningsvis kan det konstateras att det vid den skatterättsliga problemlösningen inte är lämpligt att utgå från äganderätten dels på grund av att begreppets innebörd inte går att definiera på ett enhetligt sätt, varken civilrättsligt eller skatterättsligt. Det är även ett civilrättsligt begrepp och då det används i skatterättsliga sammanhang kan den civilrättsliga innebörden av äganderättsbegreppet i ett visst sammanhang utgå från helt andra omständigheter är de som är relevanta vid den skatterättsliga bedömningen i samma situation vilken medför en problematik.

Avslutningsvis ska det sägas att det kan finnas en poäng i att på skatterättens område lyssna till den kritik som framförts inom civilrätten mot att utgå från äganderättsbegreppet och begrepp

²⁴⁵ Skulle även kunna vara en metod förenligt med det Kleist och Olsson förespråkar; att vid den skatterättsliga bedömningen erkänna de rättsverkningar som följer av en trustbildning, se avsnitt 3.2.3.3.

generellt vid den juridiska problemlösningen. Äganderättsbegreppet kan i olika situationer delas upp i olika rättigheter och skyldigheter och den skatterättsliga bedömningen borde göras utifrån dessa i stället för ett begrepp utan en enhetlig definition.

Källförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

prop. 1978/79:210 om ändrad företagsbeskattning

prop. 1980/81:17 med förslag om lag mot skatteflykt, m.m.

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

prop. 1986/87:90 om ny konkurslag

prop. 2004/05:32 utökade möjligheter till överföring av periodiseringsfonder och expansionsfond, m.m.

prop. 2017/18:245 nya skatteregler för företagssektorn

Statens offentliga utredningar

SOU 1963:52 om åtgärder mot skatteflykt

SOU 1975:54 fåmansbolag

SOU 1975:77 allmän skatteflyktsklausul

SOU 1994:120 finansiell leasing av lös egendom

SOU 2014:40 Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet

Departementsserien

Ds 2002:16 inkomstskatteregler vid leasing av inventarier

Rättsfall

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1936 not. Fi. 97

RÅ 1942 ref. 21

RÅ 1955 ref 21

RÅ 1970 Fi 248

RÅ 1971 Fi 728

RÅ 1976 ref 170

RÅ 82 1:5

RÅ 1986 ref 179 I och II.

RÅ 1988 not 56

RÅ 1989 ref 91

RÅ 1990 ref 103

RÅ 1992 ref. 41

RÅ 1998 ref 58

RegR 2862–1999

RÅ 1999 not 20

HFD 2021 not 55

HFD 2021 not 56

Högsta domstolen

NJA 1943 s. 30

NJA 1945 s. 177

NJA 1948 s. 5.

NJA 1996 s. 46

NJA 1979 s. 427

NJA 1980 s. 705

NJA 1981 s. 693

NJA 1982 s. 589

NJA 1984 s. 246

NJA 1984 s. 772

NJA 1985 s. 97

NJA 1986 s. 83

NJA 1991 s. 748.

NJA 1996 Not A 4

NJA 2002 s. 3

NJA 2002 s. 142

NJA 2004 s. 777

NJA 2008 s. 826

NJA 2009 s. 79.

NJA 2011 s 306

Litteratur

Berglund, M. *Avräkningsmetoden – en skatterättslig studie om undvikande av internationell dubbelbeskattning*. Uppsala: Iustus, 2013

Berglund, M. *Beskattning av stiftelser*. Uppsala: Iustus, 2021

Bergström, S. *Skatter och civilrätt*. Stockholm: Liber Tryck, 1978

Chute, C.W. *Equity under the Judicature Act; or, The relation of equity to common law: with an appendix, containing the High Court of Judicature Act, 1873, and the schedule of rules.* England: Butterworths: 1874

Emblad, P. *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt.* Göteborg: Kompendiet i Göteborg, 2020

Gregow, T. *Samägd egendom – Innebörden av bestämmelser och principer på samäganderättens område.* 2. uppl. Stockholm: Nordstedts juridik, 2021

Hagstedt, J.A. *Om Beskattning Av Stiftelser.* Stockholm: Norstedt, 1972

Helmers, D. *Kringgående av skattelag: studier i en svensk och utländsk beskattningsrätt.* Stockholm, 1956

Hjerner, L. Sken – bulvanskap – kringgående, genomsyn eller förträngning. *Festskrift till Hans Thornstedt.* Stockholm: Nordstedts juridik, 1983: 269–304

Hultqvist, A. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen.* Stockholm: Juristförlaget, 1995

Håstad, T. *Sakrätt avseende lös egendom.* Uppl. 6:5. Stockholm: Nordstedts juridik, 2000

Håstad, T. *Köprätt och annan kontraktsrätt.* 7 uppl. Uppsala: Iustus, 2022

Lebeck, C. *Legalitetsprincipen i förvaltningsrätten.* Stockholm: Nordstedts juridik, 2018

Lindencrona, G. Inkomstbeskattning av fysisk person under konkurs. *Festskrift till Gertrud Lennander.* Stockholm: Jure. 2010

Lindskog, S. *Betalning: om kongruent infriande av penningkulder och andra betalningsrättsliga frågor.* Uppl. 2. Stockholm: Nordstedts juridik, 2018

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C och Simon-Almendal, T. *Inkomstskatt. en läro- och handbok i skatterätt.* Lund: Studentlitteratur, 2017

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C, Simon-Almendal, T och Persson Österman, R. *Inkomstskatt, en lärobok i skatterätt del 1.* Lund: Studentlitteratur, 2021

Löfgren, K, Fagerberg, K, Lagerstedt, A, Persson Österman, R och Svensson, B. *Personligt ansvar vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd.* Uppl. 7:1. Visby: Nordstedts juridik, 2020

Martinson, C. *En struktur över kredit- och exekutionsrätt.* Uppl. 5. Göteborg: Juridiska institutionen, Handelsskolan vid Göteborgs universitet, 2015

Martinson, C. Något om behoven att underhålla och utveckla den nordiska (funktionalistiska) rättstraditionen. *Festskrift till Göran Millqvist*. Visby: Jure Förlag, 2019: 461–480

Mellqvist, M. *Obeståndsrätten – en introduktion*. Uppl. 10. Stockholm: Nordstedts juridik, 2022

Mellqvist, M och Welamson, L. *Konkurs och annan insolvensrätt*. Uppl. 11. Stockholm: Nordstedts juridik, 2013

Millqvist, Göran. *Sakrättens grunder – en lärobok i sakrättens grundläggande frågeställningar avseende lös egendom*. Uppl. 9. Visby: Nordstedts juridik, 2021

Olsson, K. Trusten – om en udda rättsfigur i vårt rättssystem och särskilt om skattedomstolarnas hantering av civilrätten. *Festskrift till Christina Moëll*. Lund: Juristförlaget i Lund, 2017

Pelin, L och Elwing, C.M. *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*. Lund: Grahns Tryckeri. 2003

Påhlsson, R. *Konstitutionell skatterätt*. Uppsala: Iustus, 2018

Påhlsson, R, Kleist, D, Rendahl, P och Svensson, B. *Grundläggande inkomstskatterätt*. Uppl. 1:1. Uppsala: Iustus, 2019

Simon-Almendal, T. *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*. Stockholm: Nordstedts juridik, 2005

Strömgren, P och Zackariasson, L. *Sakrätt beträffande fast egendom*. Stockholm: Nordstedts juridik, 2021

Söderlund, J. *Konkursrätten – om konkursboet ses som en association i tvångslikvidation med borgenärerna som medlemmar*. Uppsala: Iustus, 2009

Tjernberg, M. *Skatterättslig tolkning*. Uppsala: Iustus, 2018

Artiklar

Bengtsson, B. Om gåvobegreppet i civilrätten. *SvJT*, 1962: 689 - 708

Bergström, S. Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid. *SN*, 2003: 2–13

Bratt, J. Om beskattning av inkomst under konkurstillstånd. *SvSkT*, 1945: 94–101

- Bratt, J. *Om beskattning av inkomst under konkurstillstånd*. SvSkT, 1953: 223–240
- Ekström, M. Tjänstebeskattnings av testamentariska förvärv. SvSkT, 2013:8: 617–623
- Hultqvist, A. Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt. SvSkT, 2005: 302–321
- Kleist, D. En skatterättslig analys av trust-institutet. SN, 2014: 3–37
- Kleist, D. Beskattnings av trustinkomster- några internationella utblickar. SN, 2018: 36–68
- Martinson, C. Äganderätten och egendomsskyddet (del I av II). Om förutsättningarna för en relationell hantering av civilrättsliga intresseinsättningar och en av de grundläggande rättigheterna. SvJT, 2021, 317–341
- Sandström, K. G. A. Om skattelagars tolkning och tillämpning. SvSkT, 1952: 241–276,
- Silfverberg, C. Litteratur – skatteplanering och kapitaliseringsfrågor. SN, 2005: 495–509
- Simon-Almendal, T. Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom. Eller vad är karta, vad är verklighet? JT, 2012/13: 598–619
- Simon, K. Truster. SN, 1992: 408–419
- Themptander, H. *Konkursbo icke skattskyldigt*. SvSkT, 1955: 248–252

Myndighetspublikationer

Skatteverket. Uppskovsavdrag – Dold äganderätt i ersättningsbostad. Skatteverkets ställningstaganden. 2005-11-15, Dnr: 131 608749-05/111

Skatteverket. Skattereduktion för husarbete – dold äganderätt. Skatteverkets ställningstaganden. 2009-12-11, Dnr: 131 913846/09-111

Elektroniska källor

FAR. Leasing. Rätt skatt. Kardvik, U och Samuelsson, L. 2022.

https://www-faronline-se.ezproxy.ub.gu.se/dokument/rattserien/rattskatt/lrs_leasing/?q=leasing&_t_id=pt0t0ZTFa3C1SXdHkvcDVg%3D%3D&_t_ip=130.241.16.16&_t_q=leasing&_t_tags=andquerymatch%2Clanguage%3Asv%2Csiteid%3A2d0126f6-8f11-4b52-8c5b-2c31a7cbf4ad&_t_hit.id=FarOnline_ContentTypes_Pages_XmlDocumentPage/_3b78dfa7-88ca-48bd-a2f5-4daa2cfdec7f_sv&_t_hit.pos=1 (hämtad 2022-11-13)

Skatteverket, Fordringar i konkursen. Rättslig vägledning. 2022.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.13/322188.html> (hämtad 2022-12-14)

Skatteverket. Truster. Rättslig vägledning. 2022.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/339878.html#h-Trusten-ur-ett-svenskt-perspektiv> (hämtad 2022-11-16)

Skatteverket. Leasing och andra hyresavtal. Rättslig vägledning. 2022.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.12/324719.html#h-Finansiellt-eller-operationellt-leasingavtal> (hämtad 2022-10-18)

Skatteverket. Konkursgäldenärens skattskyldighet. Rättslig vägledning. 2022.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.13/329605.html?q=inkomst+av+jordbruksfastighet+konkurs> (hämtad 2022-11-22)