



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Förtäckta rättshandlingar

Verklig innebörd

Masteruppsats i affärsjuridik (civilrätt och skatterätt)

Författare: Joseph Abdi

Handledare: Jan Andersson

Framläggningsdatum 2013-12-02

Jönköping december 2013



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Sham transactions

The real meaning of transactions

Master thesis in business law (civil law and tax law)

Author: Joseph Abdi

Tutor: Jan Andersson

Presenting date: 2013-12-02

Jönköping december 2013

Masteruppsats inom affärsjuridik (civilrätt och skatterätt)

**Titel: Förtäckta rättshandlingar – verklig innebörd**

**Författare: Joseph Abdi**

**Handledare: Jan Andersson**

**Datum: 2 december 2013**

**Ämnesord: förtäckta rättshandlingar, dissimulerade rättshandlingar, verklig innebörd**

---

## **Sammanfattning**

Syftet med denna uppsats har varit att utröna hur förtäckta rättshandlingar klassificeras utifrån ett civilrättsligt och skatterättsligt perspektiv samt om klassificeringen sker utifrån en civilrättslig eller ekonomisk grund.

Med förtäckt rättshandling avses ett avtal som åsätts en annan juridisk beteckning än vad som motsvarar dess verkliga innehåll. Detta kan ske medvetet (för att kringgå tvingande lagstiftning) eller omedvetet. Orsaken till de omedvetna beror på att vissa civilrättsliga begrepps innebörd kan variera både i civil- och skatterättsliga sammanhang, att olika rättsområden överlappar varandra samt att lagstiftning saknas. Domstolen kan företa omklassificering av sådana rättshandlingar men till skillnad mot i civilrätten finns ett uppenbarhetsrekvisit uppställt i skatterätten. Innan detta sker måste domstolen företa en klassificering där adekvat tolkningsdata såsom avtalet, partsavsikten samt den ekonomiska aspekten beaktas. Därefter sker en rättslig kvalificering av denna data genom olika tolkningsverksamheter såsom tydning, omtolkning, intolkning, borttolkning samt subsumtion under avtalsbestämmelse eller rättsregel. Uppsatsen visar att enighet råder avseende den civilrättsliga klassificeringen av förtäckta rättshandlingar. På det skatterättsliga området förekommer dock oenighet om vad som menas med ”verklig innebörd”, vilka rekvisit som ska användas samt hur dessa ska bedömas.

Som svar på uppsatsens frågeställning går det nog inte att klassificera endast från det ena eller andra rättsområde, utan båda måste användas för att få en omfattande och rättssäker bedömning. Troligtvis kommer en lagreglering framöver att behöva vidtas då människors köpvanor förändras vilket genererar fler avtal varmed risken för förtäckta rättshandlingar ökar. Den tyska lagen BGB 117 § som reglerar detta kan eventuellt ligga till grund för hur denna reglering kan ske.

Master Thesis in Commercial and Tax Law (Civil Law and Tax Law)

**Title:** Covert judicial acts – the real meaning

**Author:** Joseph Abdi

**Tutor:** Jan Andersson

**Date:** December 2 2013

**Subject terms:** sham transactions, real meaning of transactions

---

## **Abstract**

The purpose of this essay has been to study how sham transactions are classified in a civil law and tax law perspective and if the classification is based on a civil or economic basis.

A sham transaction occurs when a contract is assigned a different legal label than its actual content is corresponding to. This can be done deliberately (to circumvent mandatory legislation) or unconsciously. The reason for the unconscious are that, some civil law concepts meaning may vary both in civil- and tax law context, that different areas of law overlap each other, and also because legislative is missing. The court may conduct a reclassification of such acts, but unlike to civil law the sham transaction must be of obvious character in tax law. Before a reclassification is taken the court must undertake a classification for which adequate interpretation data such as the contract, intent of the parties as well as the economic aspect are taken into account. Thereafter a legal classification of these data is made through various interpretation activities such as decipher, reinterpretation, subsumption under contractual provision or rule of law. The essay reveals a consensus regarding the civil law area regarding classification of sham transaction. On the tax law area, there is however a disagreement about what is meant by “the real meaning“, which criterion that should be used and how they should be assessed.

In response to the question, an adequate classification cannot be made if one does not take into account all the facts that are relevant. For the interpretation, I believe that both the civil law aspects and the economic character must be considered. Most likely, a statutory regulation will be needed, going forward, due to changes in people's buying habits. The German Law BGB section 117 may be an example of how this could be instituted in Swedish law.

## Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledningskapitel .....</b>	<b>4</b>
1.1	Bakgrund.....	4
1.2	Syfte.....	4
1.3	Metod och material.....	5
1.4	Avgränsningar .....	6
1.5	Disposition.....	6
1.6	Särskilt om rättssäkerhet.....	7
<b>2</b>	<b>Terminologi och systematik .....</b>	<b>10</b>
2.1	Hur definieras en rättshandling? .....	10
2.2	Skenrättshandling och förtäckt rättshandling.....	11
2.3	Hur ser förhållandet mellan civilrätt och skatterätt ut? .....	13
2.3.1	Innebörden av civilrättsliga termer i civilrätten .....	14
2.3.2	Tolkning av civilrättsliga termer i skatterätten .....	15
2.3.3	Lagstiftarens hantering av civilrätt och skatterätt.....	18
2.3.4	Kort om rättshandlingars ”verkliga innebörd” .....	20
<b>3</b>	<b>Civilrätt.....</b>	<b>22</b>
3.1	Inledning.....	22
3.2	Kort om den avtalsrättsliga tolkningsprocessen .....	22
3.3	Gåva.....	23
3.3.1	Den civilrättsliga definitionen av gåva .....	23
3.3.2	Den verkliga innebörden av blandade fång .....	24
3.4	Finansiell leasing och köp .....	26
3.4.1	Gränsdragningen mellan leasing och köp.....	26
3.4.2	Den verkliga innebörden av denna gränsdragning i rättspraxis.....	28
3.5	Avslutande kommentar.....	30
<b>4</b>	<b>Skatterätt.....</b>	<b>32</b>
4.1	Inledning.....	32
4.2	Rättslig kvalificering av förtäckta rättshandlingar .....	32
4.3	I vilka fall förekommer omklassificering? .....	33
4.4	Den skatterättsliga diskussionen om ”verklig innebörd” .....	34
4.5	Avslutande kommentar.....	39
<b>5</b>	<b>Analysen .....</b>	<b>41</b>
5.1	Inledande analys .....	41
5.2	Den civilrättsliga analysen av förtäckta rättshandlingar.....	42
5.3	Den skatterättsliga analysen av förtäckta rättshandlingar .....	44
<b>6</b>	<b>Slutsats .....</b>	<b>48</b>
	<b>Referenslista .....</b>	<b>49</b>

## Förkortningar

AvbetKL	Lag (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl.
AvtL	Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrät-tens område
BGB	<i>Bürgerliches Gesetzbuch</i>
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
HovR	Hovrätt
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SN	SkatteNytt
SvJT	Svensk juristtidning
SvSkT	Svensk skattetidning
TR	Tingsrätt

# I Inledningskapitel

## I.1 Bakgrund

Förtäckta rättshandlingar som är en variant av skenrättshandlingar innebär att en transaktions verkliga karaktär döljs - i vissa fall för att kringgå tvingande lagstiftning. Detta kan stundom ske både avsiktligt som oavsiktligt.<sup>1</sup> Ur ett skatterättsligt perspektiv kan det innebära att de oriktiga uppgifterna som lämnas i deklarationen kan vilseleda Skatteverket att tro att något förhåller sig på ett visst sätt fast detta inte är fallet, varmed följden blir felaktig taxering.<sup>2</sup> Den vedertagna grundsatsen inom såväl civilrätten som skatterätten vid förekomsten av oriktig betecknade rättshandlingar är att domstolen vid förekomsten av dessa, ska bortse från den rubricering som rättshandlingen givits av parterna och istället bedömas efter dess verkliga innebörd.<sup>3</sup> Vad som menas med verklig innebörd råder det olika uppfattningar om. Vissa förespråkare som Sture Bergström och Anders Hultqvist anser att det rimligen måste vara civilrätten och rättshandlingars civilrättsliga verkliga innebörd som åsyftas.<sup>4</sup> Leif Gäverth delar denna uppfattning men anser att man som ett sista led ska bedöma rättshandlingar utifrån deras ekonomiska verkliga innebörd.<sup>5</sup> Många olika begrepp har uppkommit till följd av den behandling och utveckling som har skett i såväl den rättsvetenskapliga litteraturen som i rättspraxis. I denna uppsats vill jag åskådliggöra vad som gäller för förtäckta rättshandlingar samt vilka begrepp som faller inom ramen för denna beteckning.

## I.2 Syfte

Denna uppsats syftar till att utreda hur förtäckta rättshandlingar klassificeras ur ett såväl civilrättsligt som ett skatterättsligt perspektiv. Sker denna klassificering utifrån en civilrättslig eller ekonomisk grund?

---

<sup>1</sup> Andersson, Jan, *Om vinstutdelning från aktiebolag - en studie av aktiebolagsrättsliga skyddsregler*, Iustus Förlag, Uppsala, 1995, s. 389-390.

<sup>2</sup> Almendal, Teresa Simon, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Norstedts juridik, Diss. Stockholm : Stockholms universitet, 2005, Stockholm, 2005, s. 50.

<sup>3</sup> Se SOU 1975:77 *Allmän skatteflyktsklausul - betänkande av expertgrupp inom företagskatteberedningen*, s. 48 samt t.ex. RÅ 2004 ref. 27.

<sup>4</sup> Se Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt - En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, uppl. 1, Liber Förlag, Stockholm, 1978, s. 81-82 samt Hultqvist, Anders, Hultqvist, Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, SvSKT 2005, s. 305.

<sup>5</sup> Se Gäverth, Leif, *Regeringsrätten och genomsyn*, SvSKT 1996, s. 769.

### I.3 Metod och material

Med hänsyn till att konceptet om förtäckta rättshandlingar inte finns lagstadgat, är relativt outforskat och endast förekommer i liten omfattning i förarbeten och doktrin inverkar det, naturligtvis på det material som finns att tillgå samt på metoden för att presentera denna uppsats. I uppsatsens inledande och deskriptiva del kommer en traditionell rättsdogmatisk metod att användas i möjligaste mån för att presentera materialet. Med detta menas att olika rättskällor tolkas, systematiseras och värderas i syfte att kunna fastställa gällande rättsregler på olika områden och dessa områdens struktur.<sup>6</sup> De rättskällor som kommer att användas är lag, lagförarbeten, rättspraxis och doktrin i den nu nämnda hierarkiska ordningen vilket är i enlighet med rättskällevärdens förespråkande.<sup>7</sup>

För förståelsen av förtäckta rättshandlingar fodras en presentation av relationen mellan civilrätt och skatterätt. Då denna relation inte finns utförligt beskriven i lag eller förarbeten, kommer vägledning, främst att få inbringas utifrån de olika författade avhandlingar som finns på området. En slags jämförande metod används därmed för att belysa detta förhållande. Vid den terminologiska definitionen av förtäckta rättshandlingar är det även av allmänt intresse att beakta den sedan länge reglerade definitionen i tysk rätt.

Vid presentationen av den avtalsrättsliga tolkningsprocessen kommer avsteg att göras från den rättsdogmatiska metoden. Detta sker mot bakgrund av att tolkningsprocessen är omfattande och komplex varmed presentationen blir mer överskådlig när den är baserad på litteratur. För det civilrättsliga avsnittet kommer vid presentationen av rättsfallsavgöranden, underinstansers samt enskildas anföranden att tas i beaktande, i den mån jag finner dess resonemang vara av intresse för det angivna syftet.

För det skatterättsliga avsnittet kommer en rättsdogmatisk översikt som företrädesvis är baserad på litteratur att användas. Denna metod används mot bakgrund av att diskussionen om rättshandlingars verkliga innebörd är välutvecklad på det skatterättsliga området men även för att huvudfokus på denna uppsats inte avser det skatterättsliga perspektivet. Istället är detta avsnitt tänkt att sammanfatta och åskådliggöra de centrala aspekter och åsikter som framkommer på detta område.

---

<sup>6</sup> Peczenik, Aleksander, *Juridikens allmänna läror*, SvJT, 2005, s. 249 samt Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare Ämne, material, metod och argumentation*, uppl. 2, Norstedts Juridik, Stockholm, 2007, s. 36-38.

<sup>7</sup> Se Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, s. 36-37, där det framkommer att rättskällevärdet inte är statisk utan att den har kommit att vidgas.



## **I.4 Avgränsningar**

Ämnesvalet aktualiserar en mängd närliggande rättshandlingar som kan vidtas i syfte att maskera något, i många fall i syfte att undgå dubbelbeskattning. Härvid kan exempelvis nämnas förtäckt utdelning. Då dessa finns utförligt behandlade i andra avhandlingar samt att risk föreligger för att uppsatsen tappar den röda tråden om fler områden integreras, ämnar jag begränsa min frågeställning till det angivna syftet. Om det dock vid framförandet av denna uppsats skulle krävas för den ökade förståelsen kommer dessa rättshandlingar att belysas med exempel.

Den skatterättsliga presentationen av verklig innebörd kommer att begränsas till inkomstskattepraxis. Vidare gör jag inget anspråk på att vara heltäckande i min rättsfallsgenomgång utan anser den vara tillräcklig för att uppfylla det grundläggande syftet. Presentationen av Gäverths skatterättsliga genomsynsprincip kommer att begränsas till sina centrala argument och hans ”tågordning” för hur denna bedömning bör ske, kommer inte heller att belysas. Denna avgränsning sker mot bakgrund av att den skatterättsliga genomsynen är vidare och att den omfattar ett mera principiellt ekonomiskt synsätt.

Med undantag för redogörelsen i kap. 1.6 ”särskilt om rättsäkerhet” kommer inte den straffrättsliga rättsaspekten att beröras i vidare mån. Anledningen till detta är att det inte faller inom ramen för det angivna syftet. Detsamma gäller för skatteflyktslagen som endast i viss mån berörs flyktigt.

## **I.5 Disposition**

Presentationen av denna framställning kommer att ske i fem kapitel. I slutet av det första kapitlet även kallat inledningskapitlet sker en redogörelse av vad som utgör rättsäkerhet. Denna presentation sker med beaktande av att principen om legalitetsprincipen och förutsebarheten lyfts fram av flera författare och rättsfall.

Det andra kapitlet avser att beskriva den terminologi och systematik som läsaren behöver känna till för den fortsatta framställningen. Med beaktande till att uppsatsen behandlar förtäckta rättshandlingar är det viktigt att förstå hur begreppet definieras samt vad som menas med rättshandling i en juridisk kontext. Då förtäckta rättshandlingar står de simulerade rättshandlingarna nära är det även viktigt att belysa hur dessa förhåller sig till varandra, vad som skiljer dem åt samt vilka problem som är förknippade med förtäckta rättshandlingar och hur de kan lösas. I ett förhållande som detta avser, förekommer såväl civilrättsliga som skatterättsliga termer, i de olika lagstiftningarna och mot bakgrund av detta, är det därför

viktigt att känna till hur dessa begrepp och termer förhåller sig till varandra. Presentationen kommer att ske utifrån en historisk utveckling och utgå från de diskussioner som framkommit i doktrin för att därefter skildras ur lagstiftarens perspektiv. I slutet av detta kapitel kommer begreppet ”verkliga innebörden” kort att beröras som en inledande introduktion för den civilrättsliga och skatterättsliga behandlingen av förtäckta rättshandlingar.

Det tredje kapitlet behandlar den civilrättsliga konstruktionen av förtäckta rättshandlingar. Här kommer olika gränsdragningsproblem att lyftas fram ur det civilrättsliga rättsområdet i syfte att belysa vilka möjligheter som erbjuds för att felaktigt beteckna rättshandlingar. Vidare kommer även Högsta Domstolens (HD) kvalificeringskriterier samt anförande om ”verklig innebörd” att presenteras i den mån dessa kan identifieras.

I det fjärde kapitlet som beskriver den skatterättsliga konstruktionen av förtäckta rättshandlingar kommer den skatterättsliga kvalificeringen av förtäckta rättshandlingar samt skatterättsliga diskussionen om ”verklig innebörd” att behandlas. Denna presentation kommer att ske i syfte att ligga som underlag för den kommande analysen om likheterna och skillnaderna mellan den civilrättsliga och skatterättsliga bedömningen av förtäckta rättshandlingar.

Slutligen kommer i det femte kapitlet en analys och slutsats att presenteras beträffande hur förtäckta rättshandlingar behandlas utifrån ett civilrättsligt som skatterättsligt perspektiv. Uppsatsen problemformuleringen kommer tydligt att besvaras i detta avsnitt.

## **1.6 Särskilt om rättssäkerhet**

I denna redogörelse ämnar jag att endast överskådligt belysa innebörden av detta begrepp. Rättssäkerhet är ett vanligt förekommande begrepp på flera områden däribland det skatterättsliga men har trots detta ingen entydig definition. Av förarbeten framkommer att detta till viss del beror på att rättssäkerhet inte är statiskt och att det rymmer många skilda aspekter.<sup>8</sup> I doktrinen förekommer åtskilliga diskussioner om vad begreppet inrymmer och Claes Beyer har identifierat fler än 20 olika rättssäkerhetsaspekter.<sup>9</sup> Dessa rättssäkerhetsaspekter kan beroende på den förekomna situationen värderas olika mycket.<sup>10</sup> **Rättssäkerhetsbegreppet anses av vissa vara nära sammankopplat med rättsstatsbegreppet. Med detta menas att statens medborgare åtnjuter skydd mot missbruk av staten vid**

---

<sup>8</sup> Se t.ex. SOU 1993:62 *Rättssäkerhet vid beskattningen*, s. 75-76, SOU 1996:44, *Översyn av skatteflyktslagen - Reformrat förhandsbesked* s. 10, där det föreskrivs att lagen ska utformas på ett sådant sätt att den uppfyller rättssäkerhet samt SOU 1996:172 *Licensavgift - en principskiss*, s. 137.

<sup>9</sup> Se Beyer, Claes, *Vad är rättssäkerhet?*, i Festskrift till Calissendorff, s. 20-22 samt Pahlsson, Robert, *Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation*, SvSKT 1998, s. 769.

<sup>10</sup> Se SOU 1993:62, s. 79.

**maktutövning** samt mot andra enskilda.<sup>11</sup> Som fundamentala rättssäkerhetsaspekter på det skatterättsliga området har Rättssäkerhetskommittén lyft fram **förutsebarheten, principen om likabehandling samt legalitetsprincipen**.<sup>12</sup>

Ulrika Rosander anser efter att ha undersökt vad som framkommit i de skatterättsliga diskussionerna om förutsebarhet att med detta menas att "[...] de skattskyldiga skall kunna förutse de skatterättsliga konsekvenserna av sitt handlande".<sup>13</sup> Förutsebarheten har enligt Magnus Alhager en subjektssida (vem som ska förstå) och en objektsida (vad som ska förstås). Dessa kan göras beroende av varandra.<sup>14</sup> Förutsebarhetskravet får anses uppfyllt när beskattningsekvenserna förstås av sakkunniga. Vad beträffar objektsidan handlar det om att kunna förutse ett antal möjliga ställningstaganden beträffande den aktuella situationen.<sup>15</sup>

Legalitetsprincipen anses traditionellt ha tillkommit för att rättstillämpningen ska vara förutsebar och fri från godtycke.<sup>16</sup> Den skatterättsliga legalitetsprincipen formulerades av Seve Ljungman som ett rättssäkerhetsargument enligt nedanstående:<sup>17</sup>

"Den ofta omdebatterade, men i vår rätt aldrig övergivna satsen *nulla poena sine lege* lär åtminstone tillvidare kunna kompletteras med satsen *nullum tribu-tum sine lege*."<sup>18</sup>

Den närmare innebörden av uttrycket "*nulla poena sine lege*" som förekommer i den straffrättsliga legalitetsprincipen, innebär att **ingen kan dömas för en gärning som vid tidpunkten då brottet begicks inte var straffbelagt**.<sup>19</sup> Den straffrättsliga legalitetsprincipen omges av följande fyra förbud: **föreskriftskrav, analogiförbud, retroaktivitetsför-**

---

<sup>11</sup> Se SOU 1993:62, s. 76, Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, uppl. 1, Norstedts Juridik AB, Stockholm, s. 46 samt Agell, Anders & Malmström, Åke, *Civilrätt*, uppl. 20, Liber AB, Malmö, 2007, s. 18.q

<sup>12</sup> Se Agell, Anders & Malmström, Åke, *Civilrätt*, s. 18 samt SOU 1993:62, s. 77-78.

<sup>13</sup> Se Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping International Business School, Jönköping University, Diss. Jönköping : Internationella handelshögskolan, 2007, Jönköping, 2007, s. 23 med där anförda referenser.

<sup>14</sup> Alhager, Magnus, *Dispens från inkomstskatt*, uppl. 1 Iustus Förlag, Uppsala, 1999, s. 85.

<sup>15</sup> Alhager, Magnus, *Dispens från inkomstskatt*, s. 89.

<sup>16</sup> Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt*, s. 66.

<sup>17</sup> Se Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagfolkning - några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, SN 2013, s. 15 samt Ljungman, Seve, *Om skattefordran och skatterestitution*, Almquist & Wiksell, Uppsala, 1947, s. 21-22.

<sup>18</sup> Ljungman, Seve, *Om skattefordran och skatterestitution*, s. 21-22.

<sup>19</sup> Den straffrättsliga legalitetsprincipen består av två sentseser: *nullum crimen sine lege* (inget brott utan straff) och *nulla poena sine lege* vilken har beskrivits ovan. Dessa framkommer i Regeringsformen (1974:152) 2 kap. 10 § 1st och 8 kap. 3 § samt även i Brottsbalken (1962:700) 1 kap. 1 §. Se Leijonhufvud, Madeleine, Wennberg, Suzanne, *Straffansvar*, uppl. 8, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2009, s. 22.

**bud, samt obestämdhetsförbud (otillåtet att stifta obegripliga och opreciserade laggar).**<sup>20</sup>

Det skatterättsliga legalitetsuttrycket *nullum tributum sine lege* översätts till ”ingen skatt utan lag”.<sup>21</sup> Hultqvist anser att den skatterättsliga legalitetsprincipen härrör ur kompetensfördelningsmotiven och att det därmed handlar om att dra en rågång mellan normgivning och normtillämpning.<sup>22</sup> Det enda förbud av de fyra ovan angivna som inte reglerats eller kanske inte kan komma att regleras är bestämdhetskravet anser han.<sup>23</sup>

Rosander anser att Kari Tikkas sammanfattning av rättssäkerhetsbegreppet för den nordiska beskattningen, vilken citeras här nedan, utgör en representativ bild av rättssäkerhetsbegreppet inom svensk skatterätt.

”Helt allmänt uttryckt torde man kunna säga att rättssäkerhetskravet i sig innefattar en förväntning om att ett avgörande i ett skatteärende med säkerhet eller, mera realistiskt, med stor sannolikhet är riktigt (lagenligt), att den skattskyldige har kunnat förutse detta avgörande samt att den skattskyldige också i övrigt kan anse sig ha blivit korrekt behandlad vid beskattningen.”<sup>24</sup>

---

<sup>20</sup> Se Leijonhufvud, Madeleine, Wennberg, Suzanne, *Straffansvar*, s. 22, 26 och 29.

<sup>21</sup> Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförl., Diss. Stockholm : Univ., Stockholm, 1995, s. 5 samt Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning*, SN 2013, s. 16.

<sup>22</sup> Föreskriftskravet finns reglerat i Regeringsformens 1 kap. 1 §, 1 kap. 4 § och i 8 kap. 3 § medan retroaktivitetsförbudet är reglerat i 2 kap. 10 § 2st. Se Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 6.

<sup>23</sup> Se Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning*, SN 2013, s. 16.

<sup>24</sup> Se Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 25 samt Tikka, Kari, *Vad avses med rättssäkerhet i beskattningen?*, i *Rättssäkerheten i beskattningen*, s. 8.

## 2 Terminologi och systematik

### 2.1 Hur definieras en rättshandling?

Med begreppet rättshandling, vilket finns intaget i avtalslagen (1915:218)<sup>25</sup>, avses enligt förarbetena ”alla viljeförklaringar, vilka hava till syfte att grundlägga, förändra eller upphäva ett rättsförhållande” på förmögenhetsrättens område.<sup>26</sup> Som rättshandlingar uppräknas förutom avtal även t.ex. fullmakt, betalning av en skuld samt överlämnande av en sak (tradition).<sup>27</sup> Även ogiltiga rättshandlingar inbegrips av avtalslagens tredje kapitel. I den juridiska litteraturen definieras begreppet enligt följande: ”[i] allmä. en av rättsordningen i princip tillåten förklaring el. handling till vilken vissa rättsliga följder normalt anses anknutna, t.ex. upprättande av ett testamente (ensidiga rättshandling) och slutande av avtal ett (vanl. tvåsidig rättshandlingar)”.<sup>28</sup>

Ett avtal med en tvåsidig rättshandling kan givetvis fodra flera ensidiga rättshandlingar för dess fullgörande, härvid kan exempelvis nämnas avlämnande, betalning m.m. Det finns i gällande svensk rätt regler som styr vad ett agerande får för följder och därmed även vad det är för rättshandlingstyp.<sup>29</sup> Ett sådant exempel är 9 kap. 5 § handelsbalken (1736:0123 2) som behandlar räntebetalning som sker till borgenär avseende en skuld med förfallen ränta.

Även om de civilrättsliga reglerna är dispositiva innebär inte detta att parterna (två eller flera) kan förfara hur som helst vid karaktäriseringen av en rättshandling. Den beteckning och de uttryck som parterna har företagit utgör naturligtvis ett tolkningsdatum beträffande rättshandlingens karaktär men domstolen kan omklassificera rättshandlingen om den finner att rättsförhållandet inte överensstämmer med det rubricerade.<sup>30</sup> Detta förfarande finns även uttryckt i lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. (1978:599)<sup>31</sup>. I 1 § 3 st. stadgas att ett avtal som betecknats som hyresavtal ska anses som avbetalningsköp om det framkommer att den som fått varan ska bli ägaren därav.

---

<sup>25</sup> Härefter benämns lagen som AvtL.

<sup>26</sup> Se *Förslag till lag om avtal och andra rättshandlingar 1914*, s. 116 samt i doktrin Almén, Tore & Eklund, Rudolf, *Lagen om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område*, Norstedt, uppl. 9, Stockholm, 1968, s. 97.

<sup>27</sup> Se *Förslag till lag om avtal och andra rättshandlingar 1914*, s. 117 samt i doktrin t.ex. Almén, Tore & Eklund, Rudolf, *Lagen om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område*, s. 98.

<sup>28</sup> Se Bergström, Sture, Andersson, Torbjörn, Håstad, Torgny, Lindblom, Henrik, *Juridikens termer*, uppl. 9, Liber, Stockholm, 2002, s.158.

<sup>29</sup> Hultqvist, Anders, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, SN 2007, s. 699.

<sup>30</sup> Se t.ex. SOU 1975:77, s. 48, RÅ 1989 s 62 I- II och RÅ 2004 ref 27 samt Millqvist, Göran, *Kreditköp eller hyra*, SvJT 1995, s. 554-555.

<sup>31</sup> Härefter benämns lagen som AvbetKL.

## 2.2 Skenrättshandling och förtäckt rättshandling

Med skenrättshandling menas en rättshandling som företas men som inte överensstämmer med det angivna innehåll som erhålls och det som åsyftas.<sup>32</sup> Detta kan ske på två sätt: 1) den företagna *rättshandlingen tillämpas inte alls efter sitt innehåll* [min kursivering] eller 2) rättshandling företas men *parternas avsikt är att dölja rättsförhållandets verkliga karaktär* [min kursivering]. En vidtagen skenrättshandling enligt det senare alternativet sker i vissa fall för att kringgå tvingande lag.<sup>33</sup>

För skenrättshandlingar fordras att parterna överenskommer om att de båda ska använda sig av ord och uttryck som ingen av dem i själva verket vill stå för. Den vidtagna rättshandlingen ska således ge sken av att något förhåller sig på ett visst sätt även om så inte är fallet. Detta benämns som att rättshandlingen är simulerad.<sup>34</sup> Detta kan även uttryckas som att parterna aldrig vidtagit en rättshandling då det inte varit deras avsikt.<sup>35</sup>

Förtäckt rättshandling (dissimulerad rättshandling) står den simulerade rättshandlingen nära och betecknar det eventuella avtal, eller annan rättshandling, som i verkligheten finns mellan parterna men där själva formen är simulerad. Rättshandlingen åsätts således en oriktig beteckning.<sup>36</sup> ”Kännetecknande för dessa rättshandlingar är att de konstrueras utifrån civilrättsliga termer och begrepp till vilka särskilda skatterättsliga konsekvenser är knutna”.<sup>37</sup> Detta kan belysas med ”ett köpeavtal, som delvis innefattar gåva utan att detta framgår av avtalet (s.k. blandad gåva)”.<sup>38</sup> Även om avtalet åsätts en oriktig beteckning föreligger det förvisso ett giltigt avtal mellan de berörda parterna, vilket kanske kan vara bindande, så till vida att en äganderättsövergång sker på gåvorättsliga och inte köprättsliga grunder.<sup>39</sup>

---

<sup>32</sup> Skenrättsavtal finns reglerat i 34 § AvtL.

<sup>33</sup> Adlercreutz, Axel & Gorton, Lars, *Avtalsrätt I*, uppl. 6 Juristförlaget, Lund, 2011, s. 252.

<sup>34</sup> Grönfors, Kurt & Dotevall, Rolf, *Avtalslagen: en kommentar*, uppl. 4, Norstedts Juridik, Stockholm, 2010, s. 231 samt Hjerper, Lars A. E., Sken, bulvanskap, kringgående: genomsyn eller förträngning?, i *Festskrift till Thornstedt, Norstedt, Stockholm, 1983*, s. 275.

<sup>35</sup> Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almedal, Teresa, *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, uppl. 13, Studentlitteratur AB, Lund, 2011, s.731.

<sup>36</sup> Se SOU 1975:77, s.48, Grönfors, Kurt & Dotevall, Rolf, *Avtalslagen: en kommentar*, s. 232 samt Almedal, Teresa Simon, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 49-50.

<sup>37</sup> Almedal, Teresa Simon, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 155.

<sup>38</sup> Se Andersson, Jan, *Om vinstutdelning från aktiebolag*, s. 389. Se även SOU 1975:77, s. 48 där följande exempel uppräknas: en fastighetsförsäljning som betecknas som arrendeavtal, en utdelning som styrelsearvode, ett lönebelopp som traktamente eller annan kostnadsersättning och slutligen ett periodiskt understöd som lön.

<sup>39</sup> Gäverth, Leif, *Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor. En skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationell skatteplanering med under- respektive överkapitaliserade bolag*, Univ., Diss. (sammanfattning) Uppsala : Univ.,Uppsala, 1999, s. 737.

Skillnaden mellan dessa är således att parterna vid simulerade rättshandlingar inte har för avsikt att fullgöra dessa rättshandlingar medan parterna vid förtäckta rättshandlingar har för avsikt att vidta någon form av transaktion men att rättshandlingen tillsätts en annan juridisk beteckning än vad som motsvarar dess reella innehåll.<sup>40</sup>

Skenrättsavtal finns reglerat i 34 § AvtL och definieras enligt nedanstående:

”Har skuldebrev, kontrakt eller annan skriftlig handling upprättats för skens skull, må utan hinder därav fordran eller rättighet, som den enligt handlingens innehåll berättigade på grund av densamma överlåtit å annan, göras gällande av förvärvaren, såframt denne var i god tro vid sitt förvärv”.

Skenrättshandlingar innefattar inte någon bindande förpliktelse för parterna och är inte heller avsedda att innefatta någon sådan förpliktelse. De är med andra ord civilrättsligt ogiltiga mellan parterna.<sup>41</sup> Regeringsrätten, numera Högsta Förvaltningsdomstolen (HFD), har skatterättsligt hanterat detta på samma sätt.<sup>42</sup> I enlighet med lydelsen av 34 § AvtL kan detta dock innebära att rättshandlingen kan binda någon av parterna gentemot en godtroende tredje man. Till skillnad från de förtäckta rättshandlingarna får nog de simulerade rättshandlingarna praktiskt taget alltid anses vara tillkomna avsiktligt. Detta mot bakgrund av att det för dess funktion förutsätts att parterna är medvetna om den vidtagna fiktionen.<sup>43</sup> Vad beträffar den förtäckta rättshandlingen kan denna vara tillkommen antingen avsiktligt<sup>44</sup> eller oavsiktligt.<sup>45</sup> Den ogiltighet som finns vid simulerade rättshandlingar torde inte vara relevant vid förtäckta rättshandlingar eftersom att rättshandlingen grundar sig på parternas ”verkliga” partsvilja. Förtäckta rättshandlingar torde därmed betraktas som giltiga.<sup>47</sup>

I den tyska lagen *Bürgerliches Gesetzbuch* (BGB) finns skenrättshandlingar uttryckligen reglerat i den 117 §.

117 (1) st. BGB: (1) “Wird eine Willenserklärung, die einem anderen gegenüber abzugeben ist, mit dessen Einverständnis nur zum Schein abgegeben, so ist sie nichtig”.

---

<sup>40</sup> Se SOU 1975:77, s.48.

<sup>41</sup> Se prop. 1982/83:84, s. 9.

<sup>42</sup> Se prop. 1982/83:84, s. 9, samt t.ex. RÅ 1949 Fi 278, RÅ 1951 ref. 27 och RÅ 1982 Aa 184.

<sup>43</sup> Gäverth, Leif, *Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor*, s. 737.

<sup>44</sup> Mot bakgrund av att olika civilrättsliga dispositioner medför olika skatterättsliga konsekvenser kan det innebära att en förtäckt rättshandling avsiktligt ges en oriktig rubricering. Se Almendal, Teresa Simon, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 50.

<sup>45</sup> Det kan exempelvis bero på okunskap, slarv, tidsöden m.m. Se Almendal, Teresa Simon, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 50.

<sup>46</sup> Se Andersson, Jan, *Om vinstutdelning från aktiebolag* s. 389-390, Gäverth, Leif, *Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor*, s. 737 samt Almendal, Teresa Simon, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 50.

<sup>47</sup> Andersson, Jan, *Om vinstutdelning från aktiebolag*, s. 390.

117 (2) st. BGB: "Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so finden die für das verdeckte Rechtsgeschäft geltenden Vorschriften Anwendung".

Enligt den engelska översättningen reglerar det första stycket de simulerade rättshandlingarna som i likhet med svensk rätt är ogiltiga medan det andra stycket reglerar de förtäckta rättshandlingarna. För de förtäckta rättshandlingarna ska enligt tysk rätt de bestämmelser som gäller för den förtäckta rättshandlingen tillämpas.<sup>48</sup>

Enligt Jan Andersson kan de problem som är förknippade med förtäckta rättshandlingar i svensk rätt i praktiken lösas på två olika sätt. Den första lösningen innebär att de bestämmelser och principer som hade varit tillämpliga, om motsvarande rättshandling hade företagits i öppen form, ska tillämpas (117 § 2st. BGB). Den skatterättsliga behandlingen av förtäckt utdelning från aktiebolag är ett sådant exempel. En andra lösning skulle vara att domstolarna tillämpar samma bestämmelser och principer på de förtäckta rättshandlingarna som för de simulerade rättshandlingarna. Det skulle enligt Andersson innebära att lika stränga krav uppställs för sakrättsligt skydd vid överlåtelse som vid pantsättning.<sup>49</sup>

### 2.3 Hur ser förhållandet mellan civilrätt och skatterätt ut?

Civilrätten och skatterätten utgör båda en del av det svenska rättsystemet idag. Även om de utgör skilda delar av rättsystemet är det naturligt att de utformas på ett sådant sätt att de kan interagera med varandra.<sup>50</sup> Under flera decennier har det pågått en debatt om hur dessa skilda delar förhåller sig till varandra.<sup>51</sup> Jan Anders Hagstedt anser att de i praktiken konfronteras med varandra och konstaterar att det dels beror på att skatterättsliga överväganden i varierande grad påverkar det slutgiltiga ställningstagandet för många civilrättsliga transaktioner och dels på att skatterätten i stora delar bygger på civilrätten.<sup>52</sup> Anledningen till att man använder sig av civilrättsliga termer i skattelagstiftningen beror enligt Sture Bergström huvudsakligen på att man beskattar skattskyldigas ekonomiska verksamhet och innehav av olika tillgångar. Civilrätten reglerar det ekonomiska livet som speglar ekono-

---

<sup>48</sup> [http://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_bgb/german\\_civil\\_code.pdf](http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_bgb/german_civil_code.pdf), 2013-11-24.

<sup>49</sup> Andersson, Jan, *Om vinstutdelning från aktiebolag*, s. 391.

<sup>50</sup> Se Rabe, Gunnar och Hellenius, Rickard, *Det svenska skattesystemet*, uppl. 23, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2010, s. 498 samt Hagstedt, Anders, Jan, *Om beskattning av stiftelser*, uppl. 1, Norstedt, Stockholm, 1972, s. 43.

<sup>51</sup> Se t.ex. Helmers, Dag, *Kringående av skattelag - studier i svensk och utländsk beskattningsrätt*, Almqvist & Wiksell, Stockholm, 1956, Bergström, Sture, *Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel*, uppl. 1, LiberFörlag, Stockholm, 1984, Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 480-481 samt Grosskopf, Göran & Grönfors, Kurt, *Civilrätt och skatterätt - hönan och ägget*, SN 1990, s. 353-367.

<sup>52</sup> Hagstedt, Anders, Jan, *Om beskattning av stiftelser*, s. 43.



miska behov och förfaranden medan skatterätten reglerar hur skattskyldigas ekonomiska verksamhet och tillgångar kan utnyttjas och omsättas i samhället.<sup>53</sup>

Anders Hultqvist anser att förekomsten av civilrättsliga begrepp på skatteområdet inte förekommer endast för att det råder brist på annat utan för att lagstiftaren ansett det vara ändamålsenligt att knyta skattskyldigheten till dessa rättshandlingar eller omständigheter.<sup>54</sup>

I detta sammanhang är det även viktigt att lyfta fram att de civilrättsliga reglerna generellt kan sägas vara dispositiva till skillnad från de skatterättsliga reglerna som är tvingande.

### 2.3.1 Innebörden av civilrättsliga termer i civilrätten

Mot bakgrund av att det i stor utsträckning förekommer civilrättsliga termer i skattelagstiftningen är det av intresse att beskriva vilken innebörd de civilrättsliga termerna har i civilrätten samt att beskriva hur dessa begrepp ska tolkas vid beskattningen. Frågan beträffande hur dessa begrepp ska tolkas har varit omdiskuterad.<sup>55</sup> Denna presentation kommer att ske i form av en historisk utveckling och utgå ifrån de diskussioner som funnits inom doktrinen.

Gustav Sandström och Dag Helmers menar att varje *civilrättslig term i allmänhet* [min kursivering] har en enhetlig innebörd i civilrätten och att de inte kan omtolkas.<sup>56</sup> Hagstedt anser däremot att det oftast inte finns någon enhetlig innebörd hos civilrättsliga termer i civilrätten och grundar sin slutsats på Bertil Bengtssons uppsats om gåvobegreppet i civilrätten.<sup>57</sup> Även om begreppet gåva har varierande innebörd i civilrätten anser Bengtsson det vara befogat att prata om ett allmänt gåvobegrepp, endast på den grunden att man kan urskönja vissa återkommande rekvisit som kännetecknar de rättshandlingar som man betecknar som gåva. Beroende på det rättsliga sammanhanget, anser han dock att de återkommande rekvisiten, kan variera.<sup>58</sup> Bergström har kritiserat Bengtssons uppfattning om att rekvisitet kan variera. Gåvobegreppet som är en civilrättslig term kan beroende på det civilrättsliga sammanhanget vara utvidgat eller inskränkt i förhållande till det allmänna gåvobegreppet. På samma vis förhåller det sig för andra civilrättsliga termer.<sup>59</sup> Något enhetligt gåvobegrepp finns således inte i civilrätten däremot förekommer vissa gemensamma nämnare för alla

---

<sup>53</sup> Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt*, s. 13.

<sup>54</sup> Hultqvist, Anders, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, SN 2007, s. 697.

<sup>55</sup> Silfverberg, Christer, *Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv*, uppl. 1, Juristförlaget, Stockholm, 1992, s. 13.

<sup>56</sup> Sandström, Gustav, *Om skattelagars tolkning och tillämpning*, SvSkT 1952, s. 248 samt Helmers, Dag, *Kringående av skattelag*, s. 233-234.

<sup>57</sup> Hagstedt, Anders, Jan, *Om beskattning av stiftelser*, s. 48-49 samt Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt*, s.76.

<sup>58</sup> Bengtsson, Bertil, *Om gåvobegreppet i civilrätten*, SvJT 1962, s. 694.

<sup>59</sup> Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt*, s. 78-79.

gåvor men den närmare innebörden hos varje begrepp skiftar beroende på den rådande civilrättsliga situationen.<sup>60</sup> Därmed uppnås en funktionell begreppsbildning som är avpassad efter de olika reglernas syften.<sup>61</sup>

Givetvis finns det enligt Bergström ”typiska exempel på gåvotransaktioner, som alltid betraktas som gåva i civilrättsliga sammanhang”. Det uppkommer dock svårigheter ”att dra gränsen mellan gåva och andra rättshandlingar främst då av onerös karaktär”.<sup>62</sup>

Christer Silfverberg synes instämma med Bergström då han anser att gåvobegreppets innebörd kan skilja sig när det förekommer i arvsrättsliga sammanhang, sakrättsliga sammanhang samt obligationsrättsliga sammanhang. Även han anser att gåvobegreppet är dynamiskt men att det har vissa gemensamma nämnare som återkommer.<sup>63</sup>

### **2.3.2 Tolkning av civilrättsliga termer i skatterätten**

Vad beträffar hur dessa begrepp ska tolkas i skatterätten, uppger såväl Hagstedt som Bergström att detta ska ske i enlighet med den allmänna civilrättsliga innebörden. Med ”allmän civilrättslig innebörd” åsyftar Hagstedt termernas kärnrekvisit vilket är i enlighet med Bengtssons synsätt.<sup>64</sup> Bergström å sin sida menar att detta begrepp endast bör avse de moment som är helt identiska för alla de fall som täcks av termen. Då den närmare innebörden kan variera inom civilrätten bör detta även få ske i skatterätten inom vissa gränser. Att inte låta detta få förekomma på den grund att kravet på förutsebarhet kräver att alla civilrättsliga termer ska ha en klar och fast innebörd i skatterätten vore enligt Bergström mindre tillfredsställande. Detta eftersom att det förekommer skatterättsliga termer som har varierande innehåll i olika skatterättsliga sammanhang.<sup>65</sup>

Kravet på förutsebar rättstillämpning är enligt Bergström uppfyllt, om HFD anger efter ”vilka allmänna principer som en regel, där en civilrättslig term ingår som rättsfaktumbeskrivning”, ska bedömas. För att stävja olika kringgåendeförsök av skilda skatteregler kan de civilrättsliga termerna som förekommer i skatterätten användas på ett ur skatterättsligt ändamålsenligt sätt. Att utforma speciella principer för att förhindra kringgåendeförsök anser han inte vara nödvändigt. Dessa kan istället stävas enligt följande: de civilrättsliga termer som förekommer som rättsfaktumbeskrivningar i olika skatteregler och vars innebörd

---

<sup>60</sup> Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt*, s. 80.

<sup>61</sup> Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt*, s. 80-81.

<sup>62</sup> Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt*, s. 80.

<sup>63</sup> Silfverberg, Christer, *Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv*, s. 14, 16, 24 samt 33-34.

<sup>64</sup> Hagstedt, Anders, Jan, *Om beskattning av stiftelser*, s. 49-50.

<sup>65</sup> Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt*, s. 81-82.

tillåts variera, kan ges en innebörd som omfattar det aktuella kringgåendeförsöket, om det framstår som ändamålsenligt vid en samlad bedömning. Därmed behöver man inte ta ställning till om ett förfarande innebär att den skattskyldig försöker kringgå en skatteregel.<sup>66</sup>

Det förekommer att civilrättsliga begreppet saknar ett eller flera av den civilrättsliga termens kärnrekvisit. Den benämns enligt Bergström som att den civilrättsliga termen används i strid med dess allmänna civilrättsliga innebörd. Det finns både civilrättsliga som ekonomiska skäl som indikerar att försiktighet bör iakttas avseende detta men han anser likväl att detta bör få förekomma. Detta motiverar han mot bakgrund av den civilrättsliga avtalsfriheten som möjliggör ingående av giltiga avtal, som varken har det ekonomiska eller rättsliga innehåll, ”som man normalt förknippar med denna rättshandling i skatterätten”.<sup>67</sup> Vid tillämpning av skattereglerna måste även rättshandlingens ekonomiska innebörd tillmätas en väsentlig betydelse. Detta motiverar han mot bakgrund av bland annat utgången i NJA 1955 s. 449 samt 1966 s. 66.<sup>68</sup>

Kravet på förutsebarhet i dessa situationer anser han vara uppfyllt ”när en civilrättslig term används i en specifik skatterättslig betydelse med stöd av stadgad praxis”. Första gången man tillämpar en regel på detta sätt kan problem uppkomma. De civilrättsliga termerna bör endast ”uppfattas på ett specifikt skatterättsligt sätt, om detta sker på ett enhetligt sätt med stöd av allmänna principer, som reglerar vad som krävs för att civilrättsliga rättshandlingar skall kunna accepteras i skatterätten i enlighet med sin civilrättsliga form”. Oavsett om skattskyldig person försöker kringgå olika skatteregler eller inte anser Bergström att dessa regler bör gälla.<sup>69</sup>

Hultqvists tolkningsförfarande skiljer sig från Bergströms då han anser att de skatterättsliga rättsfaktumleden anknyter till olika normer.<sup>70</sup> När rättsfaktumleden relaterar till omständigheter eller händelser utanför inkomstskattesystemet t.ex. civilrättsliga termer, är det högst troligt att skattereglerna anknyter till civilrättsliga förhållanden. ”Dessa normer kvalificerar således andra rättsliga, ekonomisk, faktiska m.fl. händelser till skatterättsliga institutionella

---

<sup>66</sup> Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt*, s. 83-84.

<sup>67</sup> Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt*, s. 87-89.

<sup>68</sup> Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt*, s. 90.

<sup>69</sup> Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt*, s. 90-91.

<sup>70</sup> Se Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, avsnitt 6.4. Hultqvist pratar om normer med systeminterna rättsfakta (genom att rättsfaktumleden, direkt anknyter till andra inkomstskatterättsliga normer som vidarekvalificerar tidigare skapade rättsliga egenskaper, bildas ny normkedja), normer med systemspecifika rättsfakta (innebär att rättsfakta utgörs av begrepp som har modifierats varmed det fått ett mer preciserat eller mer ändamålsenligt innehåll för det särskilda rättssystemet i fråga) samt normer med systemexterna rättsfakta (finns beskriven i den löpande texten ovan).

fakta”.<sup>71</sup> Efter att dessa regler tolkats och preciserats blir de civilrättsliga förhållandena prejudiciella till skatterätten.<sup>72</sup> Primärt handlar det om att förstå, tolka och precisera termens innebörd i det specifika fallet för att därefter appliceras på den rådande situationen. Ur ett legalitetsperspektiv är det viktigt enligt Hultqvist att man låter begreppsbestämningen ske på ett neutralt sätt. Detta åstadkoms genom att man inte sneglar på slutresultatet och låter sig förledas av det resultat man vill uppnå. På så vis upprätthålls legalitetsprincipen och man får leva med det resultat som skattereglerna leder till.<sup>73</sup>

Ett koherent rättssystem bidrar enligt Hultqvist till att man kan föra en rationell argumentation vilket ökar begripligheten, förutsebarheten samt rättssäkerheten. Om inte särskilda skäl förekommer ska ett begrepp som definieras på ett visst sätt inom rättssystemet även läggas till grund vid tillämpningen av den i andra delar av rättssystemet.<sup>74</sup>

Hultqvist anser som framgått ovan, att anledningen till att civilrättsliga termer förekommer på beskattningsområdet, beror på att det av lagstiftaren ansetts ändamålsenligt. Detta innebär enligt Hultqvist att civilrätten blir prejudiciell i förhållande till skatterätten. Därmed får man vid analysen av en rättshandlings skatterättsliga innebörd utgå från de civilrättsliga rättsförhållandena, vid såväl teoretiska analyser som vid rättstillämpningen.<sup>75</sup>

Inte heller Hultqvist anser att civilrätten alltid är entydig varmed man enligt honom får börja med att ”bestämma i vilken betydelse termen används i skatterätten”. I de fall särskilda tilläggsdefinitioner eller modifieringar förekommer i skatterätten används termen i en unik betydelse för skatterätten. För bibehållandet av rättssystemets koherens, gäller i övriga fall att man tillämpar en civilrättslig analys av termerna.<sup>76</sup>

Leif Gäverth pratar istället om ”skatterättslig genomsyn” vilket han benämner som den ”verkliga ekonomiska innebörden”. Gäverth förordnar en viss ”tågordning” bestående av fem bedömningsled för fastställandet av den verkliga innebörden.<sup>77</sup> Det handlar om att beakta de civilrättsliga aspekterna (obligationsrättsliga dispositionerna) och att fastställa den verkliga innebörden av en serie rättshandlingar. Hänsyn beaktas även till att nödvändiga formkrav är uppfyllda och i slutskedet av denna tågordning måste man bedöma om slutre-

---

<sup>71</sup> Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 358-361.

<sup>72</sup> Hultqvist, Anders, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, SN 2007, s. 697.

<sup>73</sup> Se Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 362-367 samt *Rättshandlingars verkliga innebörd*, SN 2007, s. 696-697.

<sup>74</sup> Hultqvist, Anders, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, SN 2007, s. 697.

<sup>75</sup> Hultqvist, Anders, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, SN 2007, s. 697.

<sup>76</sup> Hultqvist, Anders, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, Skattenytt 2007, s. 698.

<sup>77</sup> Gäverth, Leif, *Regeringsrätten och genomsyn*, SvSkT 1996, s. 768-769.

sultatet, sett ur en ekonomisk/affärsmässig synvinkel ”överensstämmer med den civilrättsliga form de olika rättshandlingarna klätts i”.<sup>78</sup> Stundom förekommer det situationer där dessa inte överensstämmer anser han och det finns därmed i dessa situationer anledning ”att fråga sig om den verkliga innebörden av rättshandlingarna egentligen är en annan än vad den yttre formen ger vid handen”.<sup>79</sup> ”Det är således fråga om en prövning av den verkliga ekonomiska innebörden av en serie giltiga rättshandlingar, vars sammantagna ekonomiska reella innebörd är något annat än vad de olika enskilda rättshandlingarna var för sig utvisar i formellt hänseende”.<sup>80</sup> Ur rättssäkerhetssynpunkt bör den ”skatterättsliga genomsynen” endast tillämpas i klara fall anser han.<sup>81</sup>

### 2.3.3 Lagstiftarens hantering av civilrätt och skatterätt

I praktiken förekommer det att vissa civilrättsliga begrepp ges en särskild skatterättslig betydelse direkt i skatterättsliga lagar och bestämmelser. Härvid kan nämnas det civilrättsliga fastighetsbegreppet, som till skillnad mot det skatterättsliga begreppet, inte innefattar byggnad på ofri grund. Ett annat exempel är det skatterättsliga koncernbegreppet som uppställer ett krav på mer än 90 % ägande av andelarna i t.ex. ett svenskt aktiebolag medan det civilrättsliga begreppet uppställer ett krav på mer än 50 % av rösterna för samtliga aktier eller andelar.<sup>82</sup>

Att det inte är problemfritt att använda sig av civilrättsliga termer på skatteområdet uppmärksammades redan 1931, när 1928-års bolagsskatteberedning lade fram ett förslag till en allmän tolkningsregel i kommunalskattelagen.<sup>83</sup> Hur civilrättsliga termer skulle uppfattas när de förekom i denna lag fanns det få uttalanden om i förarbetena till 1928 års kommunalskattelag.<sup>84</sup>

Under mitten och slutet av 1970-talet började frågan om hur civilrättsliga termer ska användas i skatterätten på allvar diskuteras i lagförarbetena. En större samordning av civilrättslig och skatterättslig lagstiftning föreslogs av företagsskatteberedningen 1975 i syfte att reglerna skulle bli mer avpassade för skatterättsliga förhållanden. Mot detta fanns in-

---

<sup>78</sup> Gäverth, Leif & Möller, Lars, *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?* SN 2007, s. 654.

<sup>79</sup> Gäverth, Leif & Möller, Lars, *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?* SN 2007, s. 654-655.

<sup>80</sup> Gäverth, Leif, *Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor*, s. 19.

<sup>81</sup> Gäverth, Leif, *Regeringsrätten och genomsyn*, SvSkT 1996, s. 767.

<sup>82</sup> Jmf. 35 kap. 2 § inkomstskattelagen med 1 kap. 11 § 1st aktiebolagslagen.

<sup>83</sup> Se Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt*, s. 60 som hänvisar till SOU 1931:40 *Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m.m.*, s. 9.

<sup>84</sup> Se Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt*, s. 60 med där anförda referenser.

vändningar vilket framgår av departementspromemorian, med anledning av att det kunde ge upphov till vissa gränsdragnings- och tolkningsproblem.<sup>85</sup>

Av proposition 1982/83:84 framgår att bakgrunden till skatteflyktslagen tillkomst är att det inte är möjligt att reglera alla situationer som uppkommer i det ekonomiska livet. Den centrala anledningen är dock ”att skattedomstolarna vid den skattemässiga bedömningen av olika transaktioner har sett mycket formellt på de civilrättsliga rättshandlingarna som ligger till grund för beskattningen”. Detta har inneburit att skattskyldiga fått otillbörlig skattefördel då man inte ansett sig analogt till dennes nackdel kunna tillämpa de bestämmelser som följer av den ekonomiska innebörden av transaktionen och skattelagstiftningen.<sup>86</sup>

I SOU 1989:81 diskuteras det principiella förhållandet mellan civilrätten och skatterätten och utredaren gör gällande att han vill se en avdramatisering av förhållandet mellan dessa. Konflikten mellan dessa är enligt utredaren att civilrätten inte tillhandahåller några regler till skydd för fiskus såvida inte fiskus är borgenär eller tredje man. Lösningen på denna konflikt anser utredaren vara att man inte använder genomsynsmetoden vid skatteflykt utan att denna endast bör användas i de fall en civilrättslig bedömning indikerar att en skentransaktion föreligger. Utredaren vill att man upprätthåller de civilrättsliga bedömningsaspekterna även i skattesammanhangen.<sup>87</sup> Inte heller bör någon åtskillnad göras mellan dessa två utan det som är giltigt enligt civilrättsliga regler även bör godtas inom skatterätten.<sup>88</sup>

Även av SOU 1996:44 framgår att genomsynsmetoden inte bör ligga till grund för en skatteflyktsklausul utan att man anser att den rättsutveckling i praxis som skett av genomsyn är tillräcklig.<sup>89</sup>

I proposition 1996/97:170 diskuteras olika möjligheter att reformera skatteflyktslagen och bland annat diskuteras möjligheten att utforma en skatteflyktsklausul med utgångspunkt i genomsynsmetoden. Skatteflyktskommittén fann detta vara olämpligt. Om genomsynsmetoden kompletteras med en klausul som möjliggör att man kan bortse från en eller flera rättshandlingar skulle detta medföra att man inte längre kunde hävda att man företar en genomsyn. Vidare skulle detta skapa en diskrepans mellan civilrätten och skatterätten. Det

---

<sup>85</sup> Se SOU 1975:77, s. 55-56 samt Ds B 1978:6 *Lag mot skatteflykt*, s. 76.

<sup>86</sup> Se prop. 1982/83:84, s. 8-9.

<sup>87</sup> SOU 1989:81 *Ny generalklausul mot skatteflykt – betänkade av skatteflyktsutredningen*, s. 44-46.

<sup>88</sup> SOU 1989:81, s. 58.

<sup>89</sup> SOU 1996:44 *Översyn av skatteflyktslagen – reformerat förhandsbesked*, s. 120.

gick inte att utforma en effektivare skatteflyktsklausul varken med lag<sup>90</sup> eller med genomsynsmetoden (vilken tillkommit genom praxis).<sup>91</sup>

I SOU 2008:80 har sambandet mellan hur redovisning och beskattning ska se ut i framtiden prövats. Annorlunda uttryckt handlade det om att utreda hur reglerna om beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet skulle komma att se ut.<sup>92</sup> Med anledning av att föreskrifterna i inkomstskattelagen, främst 14 kap. 2 §, knyter an till ”bokföringsmässiga grunder” och ”god redovisningssed” behandlas därmed förhållandet mellan civilrätt och skatterätt. Bokföringslagen har nämligen allmänt ansetts vara civilrättslig.<sup>93</sup>

I utredningen resonerades det kring fördelar och nackdelar med att ha en koppling mellan redovisning och beskattning. Bland de fördelar som utredaren identifierat kan här nämnas: 1) enklare och mera begripligt regelsystem då man slipper skilda regelsystem, 2) enklare för företagen då den administrativa bördan minskar till följd av att företagen endast behöver upprätta ett bokslut som i sin tur kan ligga till grund för deklarationen, 3) statens kontrollbehov tillgodoses genom företagens räkenskaper och redovisningens kvalitet är bättre med beaktande till att den är utgångspunkt för beskattning och föremål för kontroll.<sup>94</sup>

Bland de argument som lyftes fram mot denna koppling kan här nämnas: 1) risk för att utvecklingen av god redovisningssed hämmas om man inför förbättringar av redovisningen som leder till tidigareläggning av beskattning och 2) att vissa hävdar att det förekommer skillnader i beviskraven mellan inkomstbeskattning och redovisningsrätt som därigenom leder till att det uppstår tvister.<sup>95</sup>

### **2.3.4 Kort om rättshandlingars ”verkliga innebörd”**

Att olika rättshandlingar bör bedömas utifrån deras verkliga innebörd har det funnits åsikter och diskussioner om sedan början av 1900-talet.<sup>96</sup> Denna princip finns inte stipulerad i någon skattelag och var fram tills att den bekräftades i rättspraxis 1998 endast en vederta-

---

<sup>90</sup> I prop. 1996/97:170 *Reformerad skatteflyktslag*, s. 37, är motiveringen till detta att lagstiftning inte får utformas på ett sådant sätt att den enskildes rättsäkerhet äventyras.

<sup>91</sup> Prop. 1996/97:170, s. 36-37.

<sup>92</sup> SOU 2008:80, *Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet*, del 1, s. 19.

<sup>93</sup> Av SOU 1931:40 s. 230 framgår att det finns civilrättsliga bestämmelser om hur tillgångar värderas och i samband med detta nämns 1929 års bokföringslag. Denna ståndpunkt delats även av Göran Grosskopf. Se Grosskopf, Göran, *Finns det en särskild skatterättslig civilrätt?* i Festskrift till Kurt Grönfors 1991, s. 222.

<sup>94</sup> SOU 2008:80, del 1, s. 142-145.

<sup>95</sup> SOU 2008:80, del 1, s. 145-147 samt 149.

<sup>96</sup> Se SOU 1931:40, s. 61-62.

gen uppfattning som delades av vissa författare.<sup>97</sup> Domstolen kan omklassificera den av parterna betecknade rättshandlingen om villkor och tolkningsdata ger för handen att rubriceringen inte är korrekt.<sup>98</sup> Alla transaktioner såväl simulerade som förtäckta rättshandlingar ska bedömas efter sin verkliga innebörd men då simulerade rättshandlingar (skenrättshandlingar) helt saknar en verklig innebörd innebär det att domstolen helt kan bortse från dessa.<sup>99</sup> Denna skatterättsliga bedömning kan numera avse en enstaka rättshandling eller den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar.<sup>100</sup> Även om det ser enkelt ut vid en första anblick så framkommer det olika åsikter om vad som menas med verklig innebörd i den skatterättsliga doktrinen vilket kommer att belysas nedan. Bedömningen aktualiserar enligt Ulrika Rosander flera frågor ”[v]ad är det som är verkligt? [d]et som är normalt, eller det som är ekonomiskt försvarbart? [e]ller finns det andra värden som påverkar och styr denna bedömning?”<sup>101</sup>

Detta sätt att bortse från rättshandlingarnas formella beteckning och istället försöka fastställa rättshandlingarnas och/eller transaktionernas ”verkliga faktiska innebörd” har bidragit till att det utvecklats flera tolknings- och rättstillämpningsmetoder i praxis utan att den skatterättsliga legalitetsprincipen överträds.<sup>102</sup> Det pratas om ”genomsyn”, ”civilrättslig omkvalificering”, samt ”helhetssyn”.<sup>103</sup>

---

<sup>97</sup> Genom RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2004 ref. 27 har principen slagits fast i praxis. Diskussioner i doktrinen har förts av bland annat Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper - nya tendenser under senare tid?*, SN 2003, s. 9, Hjerner, Lars A. E., Sken, bulvanskap, kringgående: genomsyn eller förträngning, s. 286-288 och Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 487.

<sup>98</sup> RÅ 1998 ref 19 samt RÅ 2004 ref 27.

<sup>99</sup> Vid ogiltighet skiljer man på sådana rättshandlingar som utgör en nullitet och sådana som är angripbara. I doktrin har detta diskuterats av bl.a. Bergström, Sture, *Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel*, s. 21.

<sup>100</sup> Detta framkommer av RÅ 2004 ref 27. Se Hultqvist, Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, SvSkT 2005, s. 306, som anser att det ligger nära till hands att se till den sammansatta innebörden av ”simultana rättshandlingar – eller rättshandlingar som på annat sätt är beroende av varandra och ingår ett förutbestämt transaktionsmönster under relativt kort tid – mellan två eller flera parter, som har gemensam målsättning” enligt den civilrättsliga doktrinen om kopplade avtal. Vad som gäller för serier av rättshandlingar därutöver anser Hultqvist vara utforskat samtidigt som rättspraxis är oklar.

<sup>101</sup> Se Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 62.

<sup>102</sup> Se Almendal, Teresa Simon, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 144-145 som konstaterat att så är fallet genom att jämföra utveckling från RÅ 1953 ref. 10 fram till RÅ 1998 ref. 58 I-III.

<sup>103</sup> Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 57-59, Almendal, Teresa Simon, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 145, Hjerner, Sken - bulvanskap - kringgående, genomsyn eller förträngning?, i *Festskrift till Thornstedt*, s. 285-286, Gäverth, Leif, *Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor*, s. 19-20, samt Möller, Lars, *Regeringsrätten och genomsynsmål*, SN 2003, s. 574-575.



## 3 Civilrätt

### 3.1 Inledning

För bedömningen av hur förtäckta rättshandlingar behandlas i civilrätten är det av intresse att identifiera olika gränsdragningsproblem som dyker upp på det civilrättsliga området. Här kan t.ex. nämnas gränsdragningen mellan gåva och blandade fång samt gränsdragningen mellan leasing och köp. Innan denna redogörelse presenteras, kommer den civilrättsliga tolkningsprocessen kort att beröras.

### 3.2 Kort om den avtalsrättsliga tolkningsprocessen

En allmän obligationsrättslig princip är att ett ”avtal eller annan förmögenhetsrättslig rättshandling ska tolkas och ges verkan efter dess reella innebörd i överensstämmelse med vad parterna åsyftat”. De uttryck som parterna väljer att använda i avtalet, ger tydliga indikationer på vad man velat åstadkomma men kan komma att omklassificeras om rättsförhållandet inte anses överensstämma med det rubricerade.<sup>104</sup>

Att fastställa avtalstypen är sällan svårt även om det förekommer vissa gränsfall, t.ex. gåva eller köp, om det är leasing eller köp osv. Tolkning av avtalsvillkor kan däremot vara svårare att fastställa.<sup>105</sup> I de fall avtalet är oklart eller ofullständigt används avtalstolkning och/eller utfyllning (komplettering). Avtalstolkning handlar om att välja ut relevant tolkningsdata<sup>106</sup> och att rättsligt kvalificera dessa. Det handlar även om att klarlägga och bearbeta tolkningsmaterialet i relation till andra fakta som anknyter till den rådande tillämpningssituationen. Vid den rättsliga kvalificeringen används olika tolkningsverksamheter, härvid kan nämnas tydning,<sup>107</sup> omtolkning, intolkning, borttolkning samt subsumtion under avtalsbestämmelse eller under rättsregel.<sup>108</sup> Utfyllning handlar om att tillämpa materiella rättsregler eller sedvänjor, som är knutna till avtal av viss typ men kan även användas för att

---

<sup>104</sup> Se Millqvist, Göran, *Kreditköp eller hyra*, SvJT, 1995, s. 554-555 samt jmf. Adlercreutz, Axel & Gorton, Lars, *Avtalsrätt II*, uppl. 6, Juristförlaget, Lund, 2010, s. 15-16 samt 50, Ramberg, Jan & Ramberg, Christina, *Allmän avtalsrätt*, uppl. 7, Norstedts Juridik, Stockholm, 2007, s. 131-132 samt Bergström, Sture, *Pantavtal eller köp? Något om gränsdragningen mellan avtalstyper*, Festskrift till Arnholm, Oslo 1969, s. 313.

<sup>105</sup> Se Adlercreutz, Axel & Gorton, Lars, *Avtalsrätt II*, s. 21 samt Hultqvist, Anders, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, SN 2007, s. 700.

<sup>106</sup> Med relevant tolkningsdata avses all speciell fakta som kan få betydelse för bedömningen av vad som ska gälla mellan parter i den aktuella avtalsituationen. Hit hör t.ex. lydelsen, förhandlingar som föregått avtalet, avtalsituationen, parternas uppfattning om avtalets innebörd osv. Se Adlercreutz, Axel & Gorton, Lars, *Avtalsrätt II*, s. 45 samt kap. 8 i boken för en utförlig redogörelse.

<sup>107</sup> Med tydning menas att man genom en språklig analys av lydelsen fastställer tanke- eller föreställningsinnehållet i de använda uttrycken. Se Adlercreutz, Axel, Gorton & Lars, *Avtalsrätt II*, s. 45.

<sup>108</sup> Adlercreutz, Axel & Gorton, Lars, *Avtalsrätt II*, s. 45-51.

fylla en lucka i avtalet (individuell utfyllning).<sup>109</sup> Reglerna i köplagen (1990:931) är ett exempel på utfyllande regler som genom lagens 3 § gjorts sekundära till förmån för partsbruk, handelsbruk eller annan sedvänja som är bindande för parterna.

Som grundläggande tolkningsdata betraktas avtalet och den gemensamma partsavsikten, vilka båda intar en central plats. Det utformade avtalet som finns i skriftlig form betraktas endast som bevismedel för vad som avtalats. I möjligaste mån fastställs avtalsinnehållet med ledning av vad parterna åsyftat. Detta gäller även för det fall man utifrån en objektiv tydning kan konstatera att det står i strid mot lydelsen. Under förutsättning att den gemensamma partsavsikten går att fastställa utgör det ett större tolkningsdatum än lydelsen. Denna tolkningsregel benämns som falsa demonstratio non nocet och innebär att rätts handlingen inte påverkas av att det använda uttrycket är felaktigt.<sup>110</sup>

### 3.3 Gåva

#### 3.3.1 Den civilrättsliga definitionen av gåva

Som framkommit i avsnitt 2.3.1 anser de flesta författare att det inte finns ett enhetligt gåvobegrepp utan att gåvobegreppet istället tillåts variera inom vissa ramar beroende på den rättsliga kontext det befinner sig i. Vissa gemensamma nämnare/rekvisit har dock ansetts förekomma. De utmärkande civilrättsliga rekvisiten är att den förmögenhetsöverföring som givaren företar ska ske frivilligt och med gåvoavsikt samt att gåvotagaren berikas på givarens bekostnad.<sup>111</sup> En närmare förklaring av dessa rekvisit fordras för att kunna bedöma hur blandade fång förhåller sig till det civilrättsliga gåvobegreppet.

Den vedertagna uppfattningen om vad som menas med förmögenhetsöverföring är att gåvotagaren berikas på givarens bekostnad. Vid denna bedömning tar man i beaktande sådana förhållanden som indirekt påverkar på förmögenhetssituationen.<sup>112</sup> Denna bedömning sker utifrån marknadsmässiga värderingsprinciper i syfte att konstatera om vederlaget objektivt motsvarar gåvans värde.<sup>113</sup>

---

<sup>109</sup> Adlercreutz, Axel & Gorton, Lars, *Avtalsrätt II*, s. 17 samt s. 29.

<sup>110</sup> Adlercreutz, Axel & Gorton, Lars, *Avtalsrätt II*, s. 57-58.

<sup>111</sup> Seth, Staffan, Tjäder, Claes, *Slopad arvs- och gåvoskatt*, uppl. 1 Raster förlag, Stockholm, 2005, s. 21.

<sup>112</sup> Silfverberg, Christer, *Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv*, s. 16.

<sup>113</sup> Silfverberg, Christer, *Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv*, s.18.

Med frivillighet menas att gåva utgår utan att mottagaren har något rättsligt anspråk på att erhålla betalning.<sup>114</sup> I de fall överföringen sker till följd av en rättslig förpliktelse upphävs gåvokaraktern. Detta kan belysas med följande exempel: fullgörande av underhållsskyldighet, förmögenhetsöverföring som sker i led vid uppgörelse om äktenskapsskillnad eller förmögenhetsöverföring som sker vid bodelning.<sup>115</sup>

Rekvisitet gåvoavsikt innebär att en bedömning görs av hur avtalet utåt kommer till uttryck. Sker förmögenhetsöverföringen till något som kan beskrivas som en gåvomiljö talar mycket för att det föreligger en gåvoavsikt. Frivilliga överföringar inom närstående presumeras innehålla gåvoavsikt. Överföringar till icke närstående anses istället vara betingade av affärs- mässigt eller liknande skäl. Är gåvoförklaringen otydlig får man tolka den i vanlig ordning.<sup>116</sup>

### 3.3.2 Den verkliga innebörden av blandade fång

Med blandade fång menas att förmögenhetstillgångar byter ägare och att vederlag utgår för överlåtelsen men att detta vederlag avsiktligt bestämts så att det inte motsvarar egendomens fulla värde. Ett sådant fång består därmed av en onerös del och en benefik del.<sup>117</sup> Den värdeskillnad som uppstår mellan den mottagna gåvoegendomen och vederlaget utgör således förmögenhetsöverföringen.<sup>118</sup> Annorlunda uttryckt utgår en förmögenhetsöverföring som inte motsvarar hela värdet av det överlåtta objektet.

Ett blandat fång kan belysas med följande exempel: en fastighet ges till någon som gåva med det uppställda villkoret om att gåvotagaren tar över betalningsansvaret för lånen i fastigheten.<sup>119</sup> I detta sammanhang är det viktigt att betona att det förekommer olika rättsregler för onerösa och benefika överlåtelser, som vilar på olika principer. Vad som gäller för blandade fång finns det få uttryckliga bestämmelser om.<sup>120</sup> I konkurslagen finns en sådan bestämmelse intagen till skydd för givarens borgenärer, av vilken det framkommer att en

---

<sup>114</sup> ”Naturlig fordran” anses till skillnad från moralisk förpliktelse inte utgöra gåva. Med moralisk förpliktelse menas en förpliktelse som helt saknar rättslig betydelse och att den utges av mer moralisk art. Silfverberg, Christer, *Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv*, s. 20.

<sup>115</sup> Silfverberg, Christer, Carlsson, Magnus, Stenman, Olle, *Generationskiftet och blandade fång: om gåvotransaktioner som innehåller villkor om vederlag*, uppl. 3, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 1999, s. 22.

<sup>116</sup> Silfverberg, C, m.fl., *Generationskiftet och blandade fång*, s. 22 samt Hellner, Jan, Hager, Richard, Persson, Annina, *Speciell avtalsrätt II : kontraktetsrätt, häfte 1, Särskilda avtal*, uppl. 5 Norstedts Juridik, Stockholm, 2010, s. 273.

<sup>117</sup> SOU 2002:52 *Beskattning av småföretag del 2*, s. 149 samt Silfverberg, C, m.fl., *Generationskiftet och blandade fång*, s. 17.

<sup>118</sup> Silfverberg, C, m.fl., *Generationskiftet och blandade fång*, s. 22.

<sup>119</sup> Silfverberg, C, m.fl., *Generationskiftet och blandade fång*, s. 17.

<sup>120</sup> Silfverberg, C, m.fl., *Generationskiftet och blandade fång*, s. 18.

blandad gåva i samma utsträckning som en ren gåva kan bli föremål för återvinning till konkursboet.<sup>121</sup>

Det uppstår även problem mellan parterna. Fastighetsägaren kan vid en benefik överlåtelse uppställa villkor som vid en onerös överlåtelse inte skulle ha accepterats.<sup>122</sup> Vidare finns möjligheten att givaren vid benefik överlåtelse föreskriver att gåvoegendomen ska utgöra gåvotagarens enskilda egendom. En sådan föreskrift är utan verkan om den förekommer vid en onerös överlåtelse.<sup>123</sup>

Det har förekommit diskussioner kring huruvida blandade fång ska bedömas enligt delningsprincipen (överlåtelsen delas upp i en onerös och en benefik del) eller utifrån helhetsprincipen (den huvudsakliga innebörden av överlåtelsen avgör klassificeringen). Bedömning av blandade fång vid civilrättsliga förhållanden anses numera ske utifrån en helhetsbedömning. Att peka ut vilka faktorer som ska tillmätas avgörande betydelse för denna bedömning är inte möjligt. Beroende på det rättsliga sammanhanget kan bedömningen skilja sig åt.<sup>124</sup> För att belysa hur klassificeringen kan göras samt hur HD:s bedömning kan se ut presenteras nedanstående avgöranden.

I NJA 2008 s. 457 gällde tvisten huruvida en fastighet som mottagaren fått i form av en blandad gåva och med en föreskriven klausul om att den skulle utgöra dennes enskilda egendom, skulle anses utgöra giftorättsgods och därmed ingå i bodelningen. Av gåvobrevet framgick även att det inte fick pantsättas eller överlåtas utan samtycke. HD konstaterade att en blandad gåva även faller in under gåvobegreppet i 7 kap. 2 § äktenskapsbalken. ”Vid bedömningen av rättshandlingens karaktär är samtliga omständigheter av betydelse, särskilt vederlagets storlek och art samt vad som kan utrönas beträffande gåvoavsikten”. Vad beträffar vederlagets storlek utifrån ett civilrättsligt perspektiv, mer specifikt vid bestämmelser om utmätningshinder, har det framkommit genom tidigare avgöranden att det krävs att egendomens verkliga värde påtagligt överstiger vederlaget, att överlåtelsen totalt sett framstår som en klar gåvotransaktion. HD anförde vidare att ”[e]tt villkor om att en s.k. blandad gåva skall utgöra gåvotagarens enskilda egendom bör tillerkännas giltighet beträffande egendomen i dess helhet, om gåvomomentet är så framträdande att förvärvet i sin helhet har gåvokaraktär”. Detta gäller även om ett förhållandevis stort vederlag har erlagts, i synnerhet när ”vederlaget utgörs av skuld som säkerställts genom pantsättning av den överlåtna egendomen”. Gåvomomentet ansågs av HD vara så pass framträdande att hela förvärvet i sin helhet hade gåvokaraktär.

---

<sup>121</sup> Lag (1987:672) konkurslagen 4 kap. 6 § 2 st.

<sup>122</sup> Se Lag (1970:994) jordabalken 4 kap. 29 § och jämför med 4 kap. 4-6 §§.

<sup>123</sup> Silfverberg, C, m.fl., *Generationsskiften och blandade fång*, s. 18.

<sup>124</sup> Silfverberg, C, m.fl., *Generationsskiften och blandade fång*, s. 18-19. Vad beträffar hur den rättsliga bedömningen sker i olika rättsliga sammanhang, se Silfverberg, Christer, *Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv*, s. 24-34.

HD konstaterar i avgörandet att samtliga omständigheter är av betydelse vid bedömningen och att särskild hänsyn ska tas till vederlagets storlek och art samt vad som kan utrönas beträffande gåvoavsikten.

I NJA 2010 s. 390 handlade tvisten om en fastighet som gåvogivarens två barn fått i form av blandad gåva med förfoganderättsinskränkning, kunde anses utmätas och säljas exekutivt mot bakgrund av att det ena barnet var skuldbelagt. Av överlåtelsehandlingen som benämndes som gåvobrev, framgick att varje barn skulle utfärda var sin revers till överlåtaren, att fastigheten inte fick säljas, intecknas eller belånas utan överlåtarens samtycke samt att om någon av gåvotagarna ville överlåta sin del av fastigheten så skulle den andre gåvotagaren tillfrågas. Efter att Kronofogdemyndigheten utmätt det skuldbelagda barnets andel och förordnat att hela fastigheten skulle säljas exekutivt, motsatte sig det andra barnet beslutet genom att göra gällande bl.a. överlåtelseförbudet. I målet framkom att bakgrunden till att reverserna utstälts var för att undvika gåvoskatt samt att gåvogivarens avsikt varit att efterskänka fordringarna när gåvoskatten avskaffats vilket även skedde.

HD konstaterade att för det fall föreskrifter om överlåtelseförbud intas i överlåtelsehandlingar är dessa giltiga vid såväl köp som gåva. Vid köp begränsas föreskrifterna till att endast avse parterna och inte köparens borgenärer. Vid gåva får däremot egendom inte utmätas i de fall denna inte får överlåtas. Vid prövningen om överlåtelsen utgjorde en gåva konstaterade HD att den muntliga sidoöverenskommelse om att efterskänka reverserna var ogiltig då det avsåg köp av fast egendom. Den angivna köpeskillingen som fanns i gåvobrevet skulle därmed beaktas. Vid bedömningen av blandat förvärv gäller i likhet med föregående avgörande att samtliga omständigheter av betydelse ska undersökas, särskilt vederlagets storlek och art samt vad som kan utrönas beträffande gåvoavsikten. Under förutsättning att förvärvet som helhet anses ha gåvokarakter bedöms det som gåva. Då reverserna uppgick till 56 % av fastighetens värde förelåg det ingen klar gåvotransaktion enligt HD, oavsett gåvoavsikten och omständigheterna i övrigt. Därmed kunde fastigheten utmätas.

Det utgivna vederlaget om 56 % synes vara för högt för att transaktionen skulle anses utgöra en gåva, oavsett gåvoavsikten och omständigheterna i övrigt.

## **3.4 Finansiell leasing och köp**

### **3.4.1 Gränsdragningen mellan leasing och köp**

Det förekommer två former av leasing, finansiell leasing samt operationell leasing. Den civilrättsliga behandlingen av finansiell leasing avser ett hyres- eller nyttjanderättsavtal med vissa karaktäristiska särdrag. Ingen särskild kontraktsrättslig lagstiftning finns för finansiell leasing, istället är utgångspunkten i princip att alla avtalsvillkor som förekommer i leasingförhållande är bindande och giltiga mellan parterna. Detta mot bakgrund av den avtalsfrihet som råder. Med stöd av generalklausulen främst den i 36 § AvtL kan dock jämkning eller

ogiltighet komma i fråga av oskäligen avtalsvillkor.<sup>125</sup> Nedanstående lagförslag för hur leasing kan definieras har framkommit i SOU 1994:120. Detta lagförslag har inte kodifierats och bör därmed inte tillmätas för stor betydelse, utan istället betraktas som ett möjligt sätt att definiera finansiell leasing.

”[...] är finansiell leasing i leasinglagen en trepartstransaktion mellan en leverantör, en leasegivare och en leasetagare. Leasegivaren förvärvar leasingobjektet av leverantören enligt ett leveransavtal och upplåter det till leasetagaren enligt ett leasingavtal. Lagens definition omfattar både s.k. indirekt och direkt trepartsleasing. Definitionen kräver att leasetagaren ges tillfälle att godkänna de villkor i leveransavtalet som har betydelse för honom, att leasegivaren inte väljer, specificerar eller själv tillhandahåller leasingobjektet, och att leasetagarens betalningsåtagande är beräknat för att täcka hela eller den huvudsakliga delen av anskaffningskostnaden för leasingobjektet”.<sup>126</sup>

Nära den finansiella leasingen ligger avtalsformen avbetalningsköp.<sup>127</sup> Med avbetalningsköp menas att köp sker på kredit och att det finns förbehåll om återtaganderätt av varan till säljarens förmån.<sup>128</sup> Denna lag omfattar endast avbetalningsköp som tecknas i näringsidkarens yrkesverksamhet eller sådana förhållanden som faller utanför konsumentkreditlagen. Vilka som omfattas kan åskådliggöras på följande vis: 1) säljare är privatperson och köpare är näringsidkare, 2) båda parter är privatpersoner eller 3) båda parter är näringsidkare.<sup>129</sup>

Denna bestämmelse finns idag intagen i AvbetKL och lyder enligt följande:

”Har avtalet betecknats som uthyrning eller betalningen som vederlag för varans nyttjande föreligger ändå avbetalningsköp, om det är avsett att den till vilken varan utlämnas ska bli ägare av denna.”<sup>130</sup>

Av förarbetena framgår att bestämmelserna för avbetalningsköp varken aktualiseras på leasingavtal som saknar option eller på leasingavtal med förlängningsoption för leasetagaren. Inte heller anses avtal med förlängningsskyldighet i princip kunna bedömas som köp. ”Ett som leasingavtal betecknat avtal är ett avbetalningsköp om leasetagaren vid avtalstidens utgång *automatiskt blir ägare* när han erlagt överenskomna betalningar”. Vad beträffar leasingavtal med köpoption ska dessa ses som nyttjanderättsavtal fram till dess att optionen görs gällande, såvida inget annat framgår av den verkliga partsavsikten (det reella avtalsinnehål-

---

<sup>125</sup> SOU 1994:120 *Finansiell leasing av lös egendom – slutbetänkande av leasingutredningen*, s. 97.

<sup>126</sup> Se SOU 1994:120, s. 22, 37 och 381 samt även SOU 1977:97 *Finansieringsbolag*, s. 57-58 för Finansbolagens definition av finansiell leasing.

<sup>127</sup> I SOU 1977:24 *Näringsidkarens avbetalningsköp m m. Betänkande av kreditköputredningen*, s. 79 har en diskussion om likheterna lyfts fram.

<sup>128</sup> Se AvbetKL 1 § 2 st.

<sup>129</sup> Se AvbetKL 1 § 1 st samt prop. 1977/78:142 s. 83.

<sup>130</sup> Se AvbetKL 1 § 3 st.

let). Med detta menas att leasetagaren har rätt att köpa leasingobjektet samt att denne ska nyttja denna rätt att köpa leasingobjektet. Om den verkliga avsikten med avtalet ska bedömas utifrån subjektiva eller objektiva kriterier framgår inte.<sup>131</sup>

### **3.4.2 Den verkliga innebörden av denna gränsdragning i rättspraxis**

Det har ännu inte förekommit några avgöranden i rättspraxis som direkt omklassificerar leasingavtal till köp.

I NJA 1963 s. 129 hade ett avtal träffats mellan företag A och B om en försäljning av en maskin. På begäran av företag B ändrades avtalet varmed maskinen istället skulle hyras av denne. I anknytning till detta hyresavtal fanns en köpoption som B kunde göra gällande för att överta maskinen med full äganderätt. B behövde i sådana fall erlægga ett ytterligare vederlag, som tillsammans med redan inbetalda hyresbelopp, skulle motsvara maskinens kontantpris, enligt det ursprungliga avtalet. Företag A som hade pantförskrivit sina förlagsinteckningar gick i konkurs och tvist uppstod mellan en innehavare av förlagsinteckningar och B avseende huruvida maskinen ingick i förlagsegendomen. Att maskinen tillhörde A vid konkursen förelåg det ingen tvekan om. HD konstaterade att maskinen upphör att tillhöra förlagsegendomen först när optionsrätten nyttjas.

Mikael Möller, numera professor, anser att HD inte kunde bedöma avtalet efter något annat än den form som den fått av parterna med beaktande till att det inte fanns några tvivelaktigheter om att maskinen ägdes av A. HD bedömde inte frågan om avtalet utgjorde köp eller hyra, utan bedömde istället ”om egendomen vid tillämpning av förlagsinteckningsförordningen, mot bakgrund av avtalets ekonomiska karaktär av köp, skulle upphöra att vara inteckningsunderlag när den uthyrdes med köpoptionsrätt”.<sup>132</sup>

I RH 1986:153 som avsåg ett leasingförhållande om 72 månader, uppstod en tvist sedan leasinggivaren i enlighet med det överenskomna avtalet återtagit leasingobjektet, begärt skadestånd samt sagt upp avtalet, till följd av att leasingtagaren underlåtit att betala leasingavgiften i tid. Båda parter var överens om att något köpeavtal inte hade ingåtts samt att ingen diskussion förts om vad som skulle hända med leasingobjektet vid avtalets slut. Leasetagaren anförde dock att det inte var fråga om något leasingavtal utan istället ett avbetalningsköp. Detta mot beaktande av att han självfallet hade haft för avsikt att överta äganderätten

---

<sup>131</sup> Se SOU 1994:120, s. 106.

<sup>132</sup> Möller, Mikael, *Civilrätten vid finansiell leasing: en översikt över svensk, utländsk och internationell rätt*, Iustus Förlag, Uppsala, 1996, s. 57.

till leasingobjektet samt att parterna överenskommit om att leasingavtalets återtagandeoption inte skulle gälla. Av leasingavtalet framgick enligt tingsrätten inget annat än att leasingobjektet efter avtalstidens slut skulle återgå till leasegivaren. Det gick inte att bedöma avtalet som ett avbetalningsköp på den grunden att det inte förekommit någon diskussion om äganderätten till leasingobjektet efter avtalstidens slut eller på den grunden att leasetagare vanligtvis köper leasingobjektet. Hovrätten gjorde en liknande bedömning men tog även leasingavgiftens storlek i beaktande och konstaterade att avgiften var skäligen i förhållande till användandet av maskinen.

Enligt Möller kunde avtalet inte gärna betraktas som annat än ett nyttjanderättsavtal. Detta mot bakgrund av att avtalet saknade en köptionsklausul och att leasetagaren misslyckades med att påvisa att någon köption muntligen överenskommits mellan parterna och än mindre att de bundit sig för köp. Ytterligare skäl för detta var att det kalkylerade restvärdet inte var oansenligt och att leasingavgiften fastställdes utefter den nytta den beräknades inbringa.<sup>133</sup>

I den kommande presentationen av NJA 2009 s. 79 är det justitierådet Torgny Håstads enskilda anförande om separationsrättens förhållande till omklassificering som egentligen är intressant för denna uppsats. En kort redogörelse kommer dock att göras av rättsfallet för att underlätta förståelsen för hans anförande.

Mellan finansbolag A och bilföretag B hade avtal ingåtts beträffande finansiering av B:s lager- och demonstrationsfordon. När B försattes i konkurs, återtog A med stöd av det undertecknade leasingavtalet en husbil och husvagn, vilka hade använts som demonstrationsfordon. Tvist uppstod mellan A och B:s konkursbo om vem som hade bättre rätt till dessa. Den centrala frågan i målet var om A:s förfogandemedgivande till leasetagaren hade medfört att denne förlorat sin separationsrätt till de leasede objekten i samband med leasetagarens konkurs. HD konstaterade att rätten för A att återta sitt leasingobjekt (separationsrätten) inte försvinner i sig även om B givits uttryckligt eller underförstått medgivande att förfoga över egendomen innan förfoganderätten utnyttjas. Detta gäller dock bara verkliga leasingavtal och inte kreditköp. Mot bakgrund av att konkursboet inte åberopat andra omständigheter som kunde ligga till grund för att göra en omklassificeringsbedömning, i syfte att utreda om leasingavtalet egentligen var ett kreditköp gjorde HD därmed ingen sådan bedömning.

---

<sup>133</sup> Möller, Mikael, *Civilrätten vid finansiell leasing*, s. 58.



Justitierådet Torgny Håstad däremot gjorde följande anförande om det. Den tvingande bestämmelsen om avbetalningsköp som finns intagen i 1 § tredje stycket AvbetKL tar främst sikte på avbetalningsköplagens återtaganderegler men bör kunna tillämpas även i fråga om separationsrätt.<sup>134</sup>

Naturligtvis ska en omklassificering av ett avtal från leasing till avbetalningsköp inte kunna ske på den grunden att leasetagaren i vid mening är avsedd att bli ägare. ”För att avtalet från början skall betraktas som ett avbetalningsköp krävs att leasetagaren blir ägare genom betalning av hyrorna eller att han kan bli ägare därefter genom betalning av ett symboliskt tilläggsbelopp. Detsamma torde gälla, om leasetagaren inte bara har rätt utan även är skyldig att lösa lösöret genom att betala ett i avtalet angett restvärde eller att kompensera leasegivaren om denne inte kan avyttra leasingobjektet till tredje man till det i avtalet kalkylerade restvärdet och leasetagaren således bär marknadsrisken för leasingobjektet [...]”.<sup>135</sup>

I rättsfallsavgörandet förekom två leasingperioder var och en med sina respektive avtalsvillkor. B hade under den första leasingperioden inte erlagt någon betalning till A för demonstrationsfordonen utan istället hade generalagenten under denna tid betalat ränta på finansbolagets kapitalkostnad. B började istället erlagga betalning under den andra hyresperioden.<sup>136</sup>

Håstad ansåg utifrån att ha undersökt avtalsvillkoren för finansieringsavtalet, att leasingavtalet istället borde betraktas som ett kreditköp. Detta mot bakgrund av att den slutliga köpeskilling som B till A skulle erlagga för att förvärva äganderätten till fordonen under den andra hyresperioden, minskade i motsvarande förhållande till den leasingavgift som erlades samt att B vid avtalets slut hade rätt och skyldighet att förvärva demonstrationsfordonen till ett fast pris. B fick därmed själv stå för den eventuella positiva eller negativa prisutvecklingen som följer av marknaden.<sup>137</sup>

### 3.5 Avslutande kommentar

Avtal och andra förmögenhetsrättsliga rättshandlingar ska tolkas och ges den verkan som de verkligen har i överensstämmelse med det parterna åsyftat. Omklassificeringar kommer ifråga när rättsförhållandet inte anses överensstämma med det rubricerade. För att kunna fastställa den verkliga innebörden krävs det att man väljer ut relevant tolkningsdata som är

---

<sup>134</sup> Målnummer T 44-07 s. 8.

<sup>135</sup> Målnummer T 44-07 s. 8.

<sup>136</sup> Målnummer T 44-07 s. 9.

<sup>137</sup> Målnummer T 44-07 s. 9.

av betydelse för bedömningen och att man rättsligt kvalificerar denna data. Vidare ingår i denna bedömning att klarlägga och bearbeta tolkningsmaterialet till annan anknytande fakta som berör den aktuella situationen. Principen om falsa demonstratio non nocet utgör ett större tolkningsdatum än avtalet och innebär att rättshandlingen inte påverkas av att det använda uttrycket är felaktigt.

Vid blandade fång av fastigheter är samtliga omständigheter av betydelse för bedömningen, särskilt vederlagets storlek, art och gåvoavsikt. För att transaktionen ska anses utgöra gåva och inte köp krävs det att överlåtelsen totalt sett framstår som en klar gåvotransaktion.

Några direkta omklassificeringar av leasing till köp har ännu inte förekommit i rättspraxis. Av tidigare avgöranden att bedöma synes parternas formella beteckning avgjort klassificeringen. Håstads enskilda anförande i NJA 2009 s. 79 beträffande omklassificering, är dock intressant då han utifrån att ha undersökt avtalsvillkoren och tagit hänsyn till partsavsikten samt de ekonomiska konsekvenserna för parten, ansett att en omklassificering till kreditköp bör ske.

## 4 Skatterätt

### 4.1 Inledning

Att civilrätten är dispositiv till skillnad från skatterättens indispositiva natur bidrar till att rättssubjekten som i ett senare led kan vara skattesubjekt har möjlighet att anpassa sina mellanhavanden på ett visst sätt utefter de olika handlingsalternativ som finns att tillgå. Om handlingsalternativen till stor del utformas utefter skatteeffekter brukar detta agerande kallas för skatteplanering, skatteanpassning eller skatteundvikande åtgärder. Koherensen med civilrätten utsätts enligt Hultqvist ”för sina största prövningar, eftersom betraktaren kanske inte ”gillar” slutresultatet”.<sup>138</sup> Den enskildes frihet att konstruera sina rättshandlingar är en konsekvens av legalitetsprincipens föreskriftskrav dvs. att ingen skatt får påföras om det inte framgår av lag.<sup>139</sup> Möjligheten att tolka och analysera de vidtagna rättshandlingarna hindras dock inte av föreskriftskravet, i den mån det kan misstänkas att dispositionens form eller reella innehåll inte överensstämmer.<sup>140</sup> Som framgick ovan i avsnitt 2.3.5 finns det flera tolknings- och rättstillämpningsmetoder ”genomsyn”, ”helhetssyn” samt ”civilrättslig omkvalificering” som används i syfte att försöka bortse från de formella beteckningar som rättshandlingarna getts av parterna och istället fastställa den ”verkliga faktiska innebörden”.

### 4.2 Rättslig kvalificering av förtäckta rättshandlingar

Det gäller att tolkningsvis försöka fastställa den ”verkliga innebörden” för skatteanpassade transaktioner som man misstänker bygger på oriktig beteckning.<sup>141</sup> Vid tolkningen av dessa rättshandlingar handlar det om att rättsligt kvalificera den vidtagna transaktionen eller transaktionerna för att kunna inordna dessa under de skatterättsliga normerna. Om problemet bemöts ur faktumsidan sker en tolkning av själva handlingen. Med detta menas t.ex. att en civilrättslig helhetsbedömning görs och att partsviljan och parternas avsikt används som tolkningsdata. Om däremot skatteflyktslagen appliceras på förfarandet bemöter man problemet ur normsidan. Man försöker därigenom inordna transaktionen under det skatterättsliga regelsystemet.<sup>142</sup>

Frågor och problem uppkommer, vid analysen av förtäckta rättshandlingar, på såväl på normsidan som på faktumsidan. Det handlar därmed om att 1) ”tolka skattelagarna och att

---

<sup>138</sup> Hultqvist, Anders, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, SN 2007, s. 698.

<sup>139</sup> Regeringsformens 8 kap. 3 § samt 2 kap. 10 § 2 st.

<sup>140</sup> Almendal, Teresa Simon, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 144.

<sup>141</sup> Se t.ex. RÅ 2000 not. 189.

<sup>142</sup> Almendal, Teresa Simon, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 156.

precisera rättsnormerna i förhållande till det prövade fallet”, 2) ”söka fastställa rättsligt relevanta fakta (vad har parterna avsett? hur manifesteras denna vilja? etc.)” och 3) ”att rättsligt kvalificera dessa fakta under den aktuella rättsnormens rättsfaktumled”.<sup>143</sup>

### 4.3 I vilka fall förekommer omklassificering?

Av bland annat RÅ 1989 ref. 62 I och II framgår att stor restriktivitet bör iaktas för att omklassificera de av parterna formellt valda rubriceringar. Detta motiveras mot bakgrund av att det annars uppstår ”betydande svårigheter – för såväl den enskilde som det allmänna – att förutse och överblicka konsekvenserna av vedertagna rättsfigurer”. För att omklassificering till nackdel för den skattskyldige ska aktualiseras måste det vara uppenbart av saksomständigheterna/partsavsikten, att den verkliga innebörden inte överensstämmer med vad som är avtalat.<sup>144</sup> HFD har i RÅ 1998 ref. 58 III kommenterat och analyserat ett avtal utifrån ”gängse avtal” och mot bakgrund av detta anser Jari Burmeister att omklassificering kan ske vid sådana förhållanden men att det dock ställs hög grad av avvikelse från det normala.<sup>145</sup>

Omklassificering av rättshandlingar som är riktigt rubricerade dvs. som faktiskt är vad de utger sig för att vara kan inte omklassificeras bara för att det skattemässiga utfallet är ”oönskat” från ett fiskalt perspektiv.<sup>146</sup> I RÅ 2008 not. 169 uttryckte HFD det enligt följande ”[i]nte heller kan den omständigheten att beskattningen av övervärdet eventuellt inte kommer att äga rum i Sverige och att detta kan ha varit den väsentliga avsikten med transaktionerna tillmätas betydelse vid bedömningen av rättshandlingarnas egentliga innebörd”.

Burmeister anser att beskattning ska göras till den skattskyldiges fördel om man utifrån bedömningen av den verkliga innebörden kommer fram till att den skattskyldiges rubricering inte överensstämmer med verkligheten. Verklighet innebär han handlar om att rubricera rättshandlingar rätt oberoende av om skatteuttaget blir positivt eller negativt för såväl

---

<sup>143</sup> Almendal, Teresa Simon, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 156.

<sup>144</sup> Se Burmeister, Jari, *Verklighet innebär: en studie av inkomstskattepraxis* uppl. 1, Norstedts Juridik, Lic.-avh. Stockholm : Handelshögskolan, 2012, Stockholm, 2012, s. 145-146. Han lyfter fram följande avgöranden som stödjer hans ställningstagande: RÅ 2004 ref. 27, RÅ 2010 ref. 51 samt RÅ 2008 not. 169.

<sup>145</sup> Se Burmeister, Jari, *Verklighet innebär*, s. 144.

<sup>146</sup> Se t.ex. RÅ 1989 ref. 62 I och II, RÅ 1990 ref. 101 I-II, RÅ 1992 ref. 21, RÅ 1994 ref. 56, RÅ 2004 ref. 27, RÅ 2008 not. 169 samt RÅ 2010 ref. 51.

den skattskyldige som för Skatteverket.<sup>147</sup> Möjligen kan omklassificering ske till skattskyldigs fördel trots att det inte föreligger ett uppenbart fall.<sup>148</sup>

#### 4.4 Den skatterättsliga diskussionen om ”verklig innebörd”

Bergström har undersökt flera rättsfallsavgöranden som av Gäverth har hävdats innefatta en skatterättslig genomsynsprincip. Hans slutsats efter denna rättsfallsgenomgång är att HFD inte har utvecklat någon från civilrättslig avtalstolkning skild genomsynsprincip. Även om HFD möjligen får anses ha feltolkat vissa avtal innebär detta ändock inte att domstolen tillämpat en skatterättslig genomsynsprincip.<sup>149</sup> Rättshandlingar ska anser Bergström ”tolkas liksom på övriga rättsliga områden i enlighet med sin verkliga civilrättsliga och skatterättsliga innebörd”.<sup>150</sup> Mot bakgrund av detta är det bättre anser han att säga att rättshandlingar bedöms enligt sin ”verkliga innebörd”. För att missförstånd inte ska uppkomma bör termen ”skatterättslig genomsyn” eller ”genomsyn” därmed undvikas. Den verkliga innebörden ”[...] är normalt densamma vid vanlig avtalstolkning som vid en skatterättslig bedömning”.<sup>151</sup>

Att HFD explicit undvikit att meddela att det är en civilrättslig bedömning som företas anser Bergström beror på flera anledningar. HFD kan nämligen anse att det inte finnas någon anledning att vara övertydlig då det är en självklarhet att klargöra om parternas rubricerade handling överensstämmer med verkligheten. Det kan även bero på att man ”av tradition är sparsam med att ge uttryck för hur man gör”.<sup>152</sup>

I vissa fall har HFD:s bedömning varit alltför strikt och formell anser Bergström och nämner i sammanhanget RÅ 1994 ref. 56, RÅ 1995 ref. 33 samt 35 som avser skapade avdrag via handelsbolag och skapade förluster genom aktiebolag. Möjligen kan detta förklaras ”med att de står i överensstämmelse med tidigare praxis, som [HFD] inte velat ingripa mot utan stöd i ändrad lagstiftning”.<sup>153</sup>

---

<sup>147</sup> Se Burmeister, Jari, *Verklig innebörd*, s. 149-150 för den fullständiga uppräknningen. Härvid kan följande avgöranden nämnas RÅ 1990 ref. 115 samt RÅ 2004 ref. 4.

<sup>148</sup> Se Burmeister, Jari, *Verklig innebörd*, s. 145 som underbygger sitt ställningstagande utifrån följande citat från RÅ 2004 ref. 4: ”... Någon avsikt att åstadkomma en egentlig ägarförändring synes inte ha förelegat ...”.

<sup>149</sup> Se Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper - nya tendenser under senare tid?*, SN 2003, s. 10-12 för fullständig uppräkning. Här kan nämnas RÅ 1990 ref. 73, RÅ 1993 ref. 86 samt RÅ 1998 ref. 19. Se även Bergström, Sture, *Regeringsrättens tolkningsprinciper - ännu en gång*, SN 2003, s. 645.

<sup>150</sup> Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper - nya tendenser under senare tid?*, SN 2003, s. 13.

<sup>151</sup> Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper - nya tendenser under senare tid?*, SN 2003, s. 12.

<sup>152</sup> Bergström, Sture, *Regeringsrättens tolkningsprinciper - ännu en gång*, SN 2003, s. 645.

<sup>153</sup> Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper - nya tendenser under senare tid?*, SN 2003, s. 12.

Det förekommer däremot andra avgöranden för vilka sådana förklaringar saknas - ett sådant exempel är RÅ 1998 not 195. I dessa avgöranden har HFD underlåtit att ingripa mot den konstlade transaktionen och ansett förfarandet vara acceptabelt med en vanlig tolkning för att därefter tillämpa skatteflyktlagen.<sup>154</sup>

Utgången av RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2004 ref. 27 skiljer sig åt anser Bergström, på så vis att HFD i det förstnämnda avgörandet bortsåg från förfarandets formella innebörd vid beskattningen och istället bedömde förfarandet utifrån dess ”verkliga innebörden”. Även om skattereglerna utnyttjades på ett sådant sätt som lagstiftaren inte hade anteciperat i RÅ 2004 ref. 27 hade makans förfarande skett i syfte att verkligen kunna upplåta skogsaverkningsrätterna till sin makes bolag för att dessa därefter skulle kunna säljas vidare. Däremot var avsikten med skatteförfarandet i RÅ 1998 ref. 19 (”att via några säregna transaktioner avyttra aktierna i ett bolag med aktier i annat bolag som vederlag”) att undgå beskattning.<sup>155</sup>

Hultqvist anser i likhet med Bergström att RÅ 2004 ref. 27 innehåller vissa nyheter till skillnad från äldre rättsfallsavgöranden. HFD har i domen bekräftat den viktiga principen som framkom i RÅ 1998 ref. 19 att beskattning i allmänhet ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd och inte dess formella beteckning. Dessutom uttalar HFD att bedömningen kan avse såväl en enstaka rättshandling som den sammansatta innebörden av flera rättshandlingar.<sup>156</sup>

Att effekterna i denna dom var jämförbara med ett aktieägartillskott var inte skäl nog för att omkaraktärisera avtalen:

”De sålunda angivna omständigheterna hänför sig i huvudsak till motiven för att upplåtelseerna skedde på det sätt som avspeglar sig i avtalen och de skattemässiga konsekvenserna därav men saknar nämnvärd betydelse vid bedömningen av rättshandlingarnas egentliga innebörd.”<sup>157</sup>

Det principiellt viktiga tydliggörande med denna dom är att den skapar en kontrast mot tidigare domar, framförallt RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 1999 not. 18, om att ”det är den civilrättsliga karaktären som ska ligga till grund för den skatterättsliga bedömningen”. Han tolkar och bekräftar Bergströms nedanstående dictum, på att så är fallet:

---

<sup>154</sup> Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper - nya tendenser under senare tid?*, SN 2003, s. 12.

<sup>155</sup> Bergström, Sture, *Rättshandlingars verkliga skatterättsliga innebörd - en kommentar till RÅ 2004 ref 27*, SN 2004, s. 774.

<sup>156</sup> Se Hultqvist, Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, SvSkT 2005, s. 305.

<sup>157</sup> Se RÅ 2004 ref 27 samt Hultqvist, Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, SvSkT 2005, s. 305.

”Regeringsrätten har mycket klart uttalat att det inte går att skatterättsligt omklassificera rättshandlingar där den verkliga och den uppgivna innebörden sammanfaller, även om förfarandet medför skattefördelar.”<sup>158</sup>

Hultqvist anser det vara anmärkningsvärt att det förs en diskussion om att den ”verkliga innebörden” skulle utgöras av någon ”ekonomisk verklighet”, då de ekonomiska konsekvenserna snarare är en följd av de juridiska. ”Det finns inga ”ekonomiska köp”, även om en lång-tidsleasing kan kosta ungefärligen lika mycket som ett lånefinansierat köp”.<sup>159</sup>

Gäverth pratar som bekant om rättshandlingars ”verkliga ekonomiska innebörd” samt om skatterättslig genomsyn, vilket han tycker sig kunna hitta stöd för i flera rättsfallsavgöranden. Han lyfter fram nedanstående stycke från RÅ 2004 ref. 27 som stöd för sin uppfattning:

”De sålunda angivna omständigheterna hänför sig i huvudsak till motiven för att upplåtelseerna skedde på det sätt som avspeglar sig i avtalen och de skattemässiga konsekvenserna därav men saknar nämnvärd betydelse vid bedömningen av rättshandlingarnas egentliga innebörd. Närmast är de av sådan art som är av intresse vid en prövning enligt lagen (1995:575) mot skatteflykt, vilken emellertid inte är aktuell i målet. *Det kan tilläggas att det inte har gjorts gällande och inte beller framgår av utredningen i målet att några rättigheter och förpliktelser uppkommit mellan H.J. och AB C (vår kursivering).*”<sup>160</sup>

Han anser att den skatterättsliga genomsynen framkommer mot bakgrund av HFD:s uttalande om att rättshandlingars verkliga innebörd ska läggas till grund för beskattningen. Även den ovanstående kursiverade meningen bekräftar detta. Den slutsats som han drar av det kursiverade är följande: ”om det hade förelegat någon form av reglering mellan H.J. och det utomstående såg företaget AB C skulle bedömningen ha kunnat bli en annan, även om H.J. primärt hade upplåtit avverkningsrätterna till makens bolag”. ”Det bör i allmänhet innebära att även om det finns civilrättsliga avtal med visst innehåll kan helhetsbedömningen av samtliga avtal och omständigheter bli att ett händelseförlopp anses ha en annan verklig innebörd”. Vägledning för det sistnämnda uttalandet anser han framkommer ur RÅ 2001 ref. 50.<sup>161</sup>

---

<sup>158</sup> Se Hultqvist, Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, SvSKT 2005, s. 305 som hänvisar till Bergström, Sture, *Rättshandlingars verkliga skatterättsliga innebörd - en kommentar till RÅ 2004 ref 27*, SN 2004, s. 773.

<sup>159</sup> Se Hultqvist, Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, SvSKT 2005, s. 305-306.

<sup>160</sup> Gävert, Leif & Möller, Lars, *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?*, SN 2007, s. 661.

<sup>161</sup> Gävert, Leif & Möller, Lars, *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?*, SN 2007, s. 661.

Även i RÅ 2004 ref. 4 anser han att HFD tillämpat en särskild skatterättslig genomsyn som skett till den skattskyldiges fördel. HFD har genom att bedöma innebörden av avtalen och avsikten med förfarandet kunnat konstatera att den av parterna rubricerade transaktionen inte överensstämmer med realiteten. Då HFD inte gjort gällande att det skulle vara fråga om sken eller felrubricerad rättshandlingar anser han att domstolen därmed gjort en genomsyn av rättshandlingarna.<sup>162</sup>

Som stöd för sitt anförande hänvisar han till nedanstående citat från domen:

”Det förhållandet att beskattningen sker på grundval av avtalens utformning innebär dock inte att man helt kan bortse från sambandet dem emellan och *den reella ekonomiska innebörden* (vår kursivering). De enstaka inslagen i avtalen och transaktionerna mellan parterna i en fastighetsrenting måste *bedömas mot bakgrund av den sammantagna innebörden i parternas mellanhandlingen* (vår kursivering). Denna torde normalt sett vara att ett finansbolag ställer visst kapital till förfogande för ett annat bolag och ofta tillförsäkras sig en fastställd avkastning på detta medan risken såvitt avser resultatet av fastighetsförvaltningen ligger hos det andra bolaget, som också kan tillgodogöra sig en värdestegring på fastigheten. Detta gäller oavsett om fastigheten ägs direkt eller indirekt. - Vad gäller underlåtenheten att ta ut ränta från C framgår av utredningen att de upprättade överlåtelsehandlingarna endast syftat till att åstadkomma en *formell överföring* (vår kursivering) av tillräcklig ägarandel i S till N mot en närmast symbolisk köpeskilling för att möjliggöra ett fullföljande av det pågående inlösenförfarandet. Någon avsikt att åstadkomma en *egentlig ägarförändring* (vår kursivering) synes inte ha förelagts, vilket framgår såväl av de avtal som träffats rörande S-koncernen som det förhållandet att den formella äganderätten till aktierna i S återfördes till A så snart inlösenförfarandet avslutats.”<sup>163</sup>

Burmeister delar Bergströms och Hultqvists uppfattning om att HFD tillämpar en civilrättslig avtalstolkning, när civilrättsliga begrepp som används för att definiera skatterättsliga föreskrifter, ligger till grund för de skatterättsliga konsekvenserna.<sup>164</sup> Att fastslå vad som faktiskt har hänt i syfte att kunna bedöma den ”verkliga innebörden vid beskattning” är något som HFD alltid sökt göra enligt Burmeister. Av RÅ 1987 ref. 166 framgår den obligationsrättsliga innebördens centrala betydelse för beskattningsekvenserna samt även de faktiska omständigheternas betydelse för bedömningen av

---

<sup>162</sup> Gävert, Leif & Möller, Lars, *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?*, SN 2007, s. 659.

<sup>163</sup> Gävert, Leif & Möller, Lars, *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?*, SN 2007, s. 659.

<sup>164</sup> Se Burmeister, Jari, *Verklig innebörd*, 145-148 för den fullständiga sammanställningen av rättsfall som stödjer detta påstående. Härvid kan t.ex. nämnas RÅ 1987 ref. 78 om konstlade skatteupplägg (förskottsrenta), RÅ 1987 ref. 166 om leasing av täckdiktningssystem, RÅ 1995 ref. 33 om förskottsrenta, RÅ 1998 ref. 9, om utbetalningsförbud/utdelningsförbud till någon som är på obestånd, RÅ 1998 ref. 19, om konstruerade lösningar, RÅ 1998 ref. 58 I, II och III, om flygplansleasing samt två fall av *sale and lease back*, RÅ 2004 ref. 27, om avverkningsrätt såld i flera steg samt rättshandlingars verkliga innebörd och slutligen RÅ 2008 ref. 41 samt RÅ 2010 ref. 51, om försäljning via utländska försäkringar.



partsavsikten.<sup>165</sup> Inte heller han tycker sig kunna identifiera att det föreligger en skatterättslig genomsynsprincip i dessa situationer och att civilrätten därmed är prejudiciell.<sup>166</sup>

Med beaktande av att de ekonomiska konsekvenserna är en följd av de juridiska anser han det vara rimligt att den ”ekonomiska innebörden” utgör ett tolkningsdatum som används i syfte att fastställa vad som faktiskt har hänt. Parternas avsikter utgör en självständig grund för omklassificering anser han.<sup>167</sup> Rättshandlingar som företas och som leder till ett ekonomiskt resultat men som utåt sett får hela förfarandet att framstå som omotiverat, oaktat skattevinsten, kan anses motivera att en sammantagen bedömning görs om tidsramen varit kort. Däremot behöver inte detta per definition innebära att den verkliga innebörden inte överensstämmer med den avtalade.<sup>168</sup> ”En skattskyldigs önskan att uppnå skattefördelar innebär inte att rättshandlingars yttre form kan frångås eller ens ska beaktas vid prövningen av den ”verkliga innebörden”. Den ekonomiska innebörden är viktig för bedömningen av verklig innebörd i de fall, analysen och bedömningen av de ekonomiska begreppen sker utifrån ekonomisk fakta och dess betydelse, och inte omedelbart utifrån de rättsliga normerna.<sup>169</sup>

Vad beträffar förekomsten av särskilda skatterättsliga begrepp och skatterättsligt normerande ”principer” är hans slutsats att dessa ska beaktas vid fastställandet av den verkliga innebörden i de situationer de förekommer.<sup>170</sup> Även om parterna må råda över de civilrättsliga transaktionerna så innebär inte detta att de alltid kan förfoga över den skattemässiga karaktären. Undantag från beskattning ska framgå av lag i annat fall aktualiseras beskattning anser han.<sup>171</sup> För att belysa vad han menar använder han nedanstående exempel:

---

<sup>165</sup> Se Burmeister, Jari, *Verklig innebörd*, s.144.

<sup>166</sup> Se Burmeister, Jari, *Verklig innebörd*, s. 147-148.

<sup>167</sup> Se Burmeister, Jari, *Verklig innebörd*, s. 148 samt s. 288. Han baserar sin slutsats på bl.a. utgången av RÅ 1998 ref. 58 I samt RÅ 2004 ref. 4.

<sup>168</sup> Se Burmeister, Jari, *Verklig innebörd*, s. 148 som bl.a. baserar sin slutsats på utgången av RÅ 1990 ref. 101 I-II samt RÅ 1994 ref. 56.

<sup>169</sup> Burmeister baserar detta ställningstagande på RÅ 1987 ref. 78 samt RÅ 1997 ref. 44. Se Burmeister, Jari, *Verklig innebörd*, s.148.

<sup>170</sup> Se Burmeister, Jari, *Verklig innebörd*, s. 202 där han anför till bl.a. följande avgöranden: ”(... RÅ 1986 ref. 75 om anställningsförmåner, RÅ 1989 ref. 31 och RÅ 2000 ref. 21 II om concernbidrag, RÅ 2004 ref. 4 och HFD 2011 ref. 19 om underprisöverlåtelser, RÅ 1989 ref. 32 om ett arv i dess helhet trots vederlag, RÅ 1993 ref. 86 och RÅ 1995 ref. 84 (I och II) om skatterättsliga förenklingsregler avseende anskaffningsutgift, RÅ 1997 ref. 44 om räntebegreppet, RÅ 1992 ref. 56 och RÅ 2004 ref. 1 om utdelningsbeskattning).”

<sup>171</sup> Se Burmeister, Jari, *Verklig innebörd*, s. 184 samt 186. Vägledning för detta ställningstagande inhämtar han från RÅ 1997 ref. 1 där HFD konstaterade att skattskyldig inte råder över inkomsts karaktär (att transaktionen rubricerats som gåva innebär inte att det vid beskattningen godtas som en sådan) samt RÅ 2008 ref. 66 som behandlade provisionsinkomster.

”en förmån är en förmån oavsett hur denna rubricerats civilrättsligt och att huvudprincipen är att beskattning ska ske”.<sup>172</sup>

Om det i skattelagstiftningen finns särskilda villkor uppställda och dessa är uppfyllda är utrymmet för att omkvalificera skatterättsligt reglerade rättshandlingar begränsat. Annorlunda uttryckt innebär det att man inte kan åberopa andra rättsfakta för att underkänna en definitions lagreglerade rättsföljd om det i skattelagstiftningen finns uppställda särskilda kriterier och dessa är uppfyllda. Denna slutsats gäller för såväl koncernbidrag som för godkända underprisöverlåtelser.<sup>173</sup>

Omtolkning av särskild skatterättslig reglerad fråga kan inte heller ske om det som är villkoret för rätts handlingen är uppfyllt. Detta avser även om ”de av varandra beroende rätts handlingarna har atypiska inslag sett utifrån en civilrättslig analys (exempelvis prissättning på förvärvade aktier [...])”.<sup>174</sup>

#### 4.5 Avslutande kommentar

Det handlar om att tolkningsvis försöka fastställa den ”verkliga innebörden” för skatteanpassade transaktioner som bygger på oriktig beteckning. Det handlar om att 1) tolka skattelagarna och att precisera rättsnormerna, 2) försöka fastställa relevant fakta till den aktuella situationen samt 3) att kvalificera dessa fakta under den aktuella rättsnormens faktumled.

För att omklassificering genom civilrättslig avtalsstolkning ska komma ifråga krävs det att det uppenbart framgår av sakomständigheterna/partsavsikten att den verkliga innebörden inte överensstämmer med vad som är avtalat. Omklassificering utifrån ”gängse avtal” kan anser Burmeister ske men det krävs i sådana fall hög grad av avvikelse. Han anser även att omklassificering ska kunna ske till den skattskyldiges fördel om dennes klassificering inte överensstämmer med verkligheten.

Att HFD skulle ha utvecklat en skatterättslig genomsynsprincip avfärdar såväl Bergström, Hultqvist som Burmeister. Rätts handlingar ska tolkas anser dem i enlighet med sin verkliga civilrättsliga och skatterättsliga innebörd. Bedömningen av verkliga innebörden anses även av Gäverth ska ske enligt vanliga avtalsstolkningsprinciper men som ett sista led av denna

---

<sup>172</sup> Se Burmeister, Jari, *Verklig innebörd*, s. 202.

<sup>173</sup> Se Burmeister, Jari, *Verklig innebörd*, s. 205 som motiverar detta ställningstagande med följande avgöranden: RÅ 1989 ref. 31, RÅ 2000 ref. 21 II, RÅ 2009 not. 201 samt HFD 2011 ref. 19. Detta har även diskuterats av Bergström i SN 2001 s. 340 och Hultqvist, Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, SvSKT 2005, s. 313-314.

<sup>174</sup> Se Burmeister, Jari, *Verklig innebörd*, s. 205 som inhämtar vägledning för detta från RÅ 1995 ref. 84 I-II som gällde anskaffningskostnad på en teckningsrätt till konvertibla skuldebrev.

prövning, ska en ekonomisk ”avstämning” göras i syfte att konstatera om den serie av transaktioner som av parterna vidtagits och rubricerats, verkligen överensstämmer med verkligheten. Han anser att det är så HFD gått tillväga i flera avgöranden.

Både Burmeister och Bergström anser att rättshandlingars ekonomiska innebörd kan vägas samman med andra tolkningsdata för fastställandet av den verkliga innebörden.

## 5 Analysen

### 5.1 Inledande analys

Med rättshandling menas alla viljeförklaringar som har till syfte att påbörja, förändra eller upphöra ett rättsförhållande på förmögenhetsrättens område. Det kan även beskrivas som en företagen handling eller förklaring till vilken vissa rättsliga följder är knutna.<sup>175</sup> Till detta inräknas även skenrättshandlingar som kan vara av olika karaktär, simulerade rättshandlingar (tillämpas inte alls efter sitt innehåll av parterna) samt förtäckta rättshandlingar. Vid förtäckta rättshandlingar har parterna för avsikt att vidta någon form av transaktion men rättshandlingen/avtalet tillsätts en annan juridisk beteckning än vad som motsvarar dess reella innehåll. Själva formen är simulerad.<sup>176</sup> Stundom sker detta avsiktligt för att kringgå tvingande lagstiftning men även oavsiktligt på grund av slarv, okunskap, tidsbrist osv.<sup>177</sup> Den oriktiga beteckning som parterna åsatt avtalet innebär inte per definition att avtalet är ogiltigt. Möjligen kan avtalet vara bindande så till vida att en äganderättsövergång sker på t.ex. gåvorättsliga och inte köprättsliga grunder. Det finns en fundamental skillnad mellan simulerade rättshandlingar och förtäckta rättshandlingar och det är att den förstnämnda alltid betraktas vara avsiktligt tillkommen och att den är ogiltig.<sup>178</sup>

Att civilrättsliga termers innehåll (innebörd) tillåts variera beroende på det civilrättsliga sammanhanget är enligt min mening en bidragande orsak till förekomsten av förtäckta rättshandlingar.<sup>179</sup> Det förutsätter att folk i allmänhet känner till och är medvetna om att den närmare civilrättsliga innebörden är dynamisk (kan variera hos varje begrepp) beroende på den civilrättsliga situationen. En ytterligare aspekt är att det förekommer att olika rättsområdena överlappar varandra varmed det ibland kan uppstå svårigheter med att bedöma vilken avtalskaraktär som ligger för handen.<sup>180</sup> Inte heller blir det enklare av att det förekommer att de civilrättsliga begreppens innebörd kan skifta när de förekommer i skatterättsliga sammanhang.<sup>181</sup> Detta kan enligt min mening illustreras med att det i inkomstskattelagen stadgas att det skattemässiga resultatet anknyter till bokföringsmässiga grunder där det för exempelvis småhus redovisningsmässigt görs avskrivningar med 4 % medan det skattemässigt sker avskrivningar med endast 2 %.

---

<sup>175</sup> Se avsnitt 2.1

<sup>176</sup> Se avsnitt 2.2.

<sup>177</sup> Se avsnitt 1.1 samt 2.2.

<sup>178</sup> Se avsnitt 2.2.

<sup>179</sup> Se avsnitt 2.3.1.

<sup>180</sup> Se avsnitt 3.3.2 samt 3.4.2.

## 5.2 Den civilrättsliga analysen av förtäckta rättshandlingar

Ett avtal eller en förmögenhetsrättslig rättshandling ska vid fastställandet av den ”verkliga innebörden” bedömas och ges verkan i överensstämmelse med partsavsikten. Vid denna bedömning gäller det att ta i beaktande all fakta som är av betydelse för den aktuella situationen. Avtalet och den gemensamma partsavsikten är centrala tolkningsdata men även förhandlingar som föregått avtalet, avtalssituationen samt parternas uppfattning om avtalet är intressanta tolkningsdata att beakta för fastställandet av den verkliga innebörden. Vad beträffar avtalets beteckning ger detta tydliga indikationer på vad parterna velat åstadkomma och avtalet betraktas endast som bevismedel för vad som avtalats. När insamlingen av relevant tolkningsdata är fastställd gäller det att rättsligt kvalificera dessa vilket sker genom olika tolkningsverksamheter såsom tydning, omtolkning, intolkning, borttolkning samt subsumtion under avtalsbestämmelse eller under rättsregel. Allmänt kan sägas att det är svårt att fastställa innebörden av avtalsvillkor till skillnad mot avtalskaraktären även om det förekommer vissa gränsfall (t.ex. leasing och avbetalningsköp).<sup>182</sup>

För blandade fång som består av onerösa och benefika delar sker klassificeringen efter den huvudsakliga innebörden.<sup>183</sup> Utmärkande för gåva är att en förmögenhetsöverföring sker som berikar mottagaren på givarens bekostnad, att detta sker frivilligt (mottagaren ska inte ha något rättsligt anspråk på att erhålla betalning) samt att det sker med gåvoavsikt (till närstående presumeras gåvoavsikt föreligga).<sup>184</sup> När det är blandade fång av fastigheter har HD fastställt att samtliga omständigheter är av intresse att beakta, särskilt vederlagets storlek och art samt gåvoavsikten. Ett utgivet vederlag om 56 % har ansetts vara för högt för att transaktionen skulle anses som en gåva.<sup>185</sup>

Ett annat område där avtalskaraktären är svårbedömd är gränsen mellan finansiell leasing och avbetalningsköp. Det har ännu inte förekommit att leasingavtal omklassificeras till avbetalningsköp och justitierådet Håstad är den förste som har resonerat kring detta i ett domstolsavgörande.<sup>186</sup> Enligt förarbeten betraktas ett leasingavtal som ett avbetalningsköp i två olika situationer. Den första situationen avser när leasetagaren vid avtalstidens utgång automatiskt blir ägare efter erlagda överenskomna betalningar och den andra situationen avser i det fall leasetagaren väljer att nyttja den köption som finns i anknytning till lea-

---

<sup>181</sup> Se avsnitt 2.3.2 samt 2.3.3.

<sup>182</sup> Se avsnitt 3.2.

<sup>183</sup> Se avsnitt 3.3.2.

<sup>184</sup> Se avsnitt 3.3.1.

<sup>185</sup> Se avsnitt 3.3.2.

<sup>186</sup> Se avsnitt 3.4.2.

singavtalet.<sup>187</sup> I sitt enskilda anförande i NJA 2009 s. 79 bedömde Håstad att leasingavtalet var att betrakta som ett kreditköp efter att ha undersökt avtalsvillkoren, parternas avsikt samt vad som faktiskt skulle komma att ske. Den slutliga köpeskillning som B (leasetagaren) till A (leasegivaren) skulle erlægga för att förvärva äganderätten till fordonen under den andra hyresperioden, minskade i motsvarande förhållande till den leasingavgift som erlades samt att B vid avtalets slut hade rätt och skyldighet att förvärva demonstrationsfordonen till ett fast pris. B fick därmed själv stå för den eventuella positiva eller negativa prisutvecklingen som följer av marknaden.<sup>188</sup>

Visserligen utgör Håstads enskilda anförande inget rättsligt prejudiciellt värde men det är ändå intressant att beakta. Genom att Håstad tar i beaktande att leasetagaren bär marknadsrisken för lösöret, genom sin rätt- och skyldighet att lösa det vid avtalets utgång, kan han därmed sägas göra en inskränkt ekonomisk bedömning. Med inskränkt bedömning menar jag att den ekonomiska aspekten synes utgöra en del av tolkningsunderlaget vid bedömningen/fastställandet av den ”verkliga innebörden”. Han uttalar sig nämligen inte om att omklassificeringen uteslutande ska ske mot bakgrund av den ekonomiska aspekten utan han gör en sammanvägd bedömning av de olika omständigheterna. Den ekonomiska aspektens betydelse för bedömningen av ”verklig innebörd” bekräftas som framkommit ovan även av HD vid gränsdragningen mellan blandade fång (köp/gåva). Mot bakgrund av ovanstående bedömer jag att den ekonomiska aspekten inte utgör en självständig grund för klassificeringen utan att den istället utgör en del av tolkningsunderlaget.

Det är viktigt för parter att tänka på att fastän avtalsfrihet råder så krävs det att det betecknade avtalet överensstämmer med det företagna rättsförhållandet för i annat fall kommer det vid en eventuell tvist leda till att domstolen företar en omklassificering.<sup>189</sup> Detta förfarande finns även intaget i AvbetKL där det framkommer, att ett avtal som betecknats som ett hyresavtal, ska omklassificeras till ett avbetalningsköp, om det är avsett att den som fått varan ska bli ägare.<sup>190</sup> Omklassificering av avtal sker således främst med beaktande av partsavsikten.<sup>191</sup> Enligt min mening bör omklassificering även kunna företas på grund av ett tredjemansperspektiv. Närmast tänker jag på rättshandlingar/avtal som företas av bulvaner dvs. att någon annan än den som formellt framstår som köpare eller säljare i praktiken

---

<sup>187</sup> Se avsnitt 3.4.1.

<sup>188</sup> Se avsnitt 3.4.2.

<sup>189</sup> Se avsnitt 3.2.

<sup>190</sup> Se avsnitt 2.1 samt 3.4.1.

<sup>191</sup> Se avsnitt 3.2.

äläggs ansvaret som sådan. Detta kan illustreras enligt följande: den skuldyngda A med personlig konkurs bakom sig, som har icke redovisade tillgångar, anlitar bulvanen B för köp av t.ex. en bil. A erlärger köpeskillingen för bilen men det är B som formellt är ägare av den. A:s borgenärer (tredjemän) går därmed miste om sina pengar såvida inte en omklassificering sker av det ”förtäckta” avtalet mellan A och B. Möjligen kan ett tredjemansperspektiv även kunna urskönjas beträffande den återtaganderätt som finns reglerad i konkurslagen avseende blandade fång och ren gåva i ett konkursbo.<sup>192</sup>

Konceptet om förtäckta rättshandlingar finns inte reglerat i svensk lagstiftning på samma vis som i tysk rätt utan den har istället ansetts vara en vedertagen princip.<sup>193</sup> Den av HD företagna behandlingen av förtäckta rättshandlingar synes enligt min mening överensstämma med det i tysk rätt stadgade (117 § 2st BGB) om att bestämmelserna för den förtäckta rättshandlingen ska tillämpas. Enligt professor Jan Andersson kan de problem som är förknippade med förtäckta rättshandlingar lösas på två vis. Den första lösningen innebär att man angriper problemet på samma vis som i tysk rätt medan den andra lösningen innebär att domstolen tillämpar samma bestämmelser och principer på de förtäckta rättshandlingarna som för de simulerade.<sup>194</sup> Möjligen kan lagstiftaren i Sverige inte ha ansett det finnas behov ännu för att reglera detta genom en lagbestämmelse. En annan anledning till detta är att en sammanhållen lagtext kan ge sken av att problemet är av enklare karaktär än vad det är i realiteten då lekmannen inte ser allt som finns bakom lagtexten i form av principer med mera. Möjligen kan en föreskrivning i lag vara nödvändig i framtiden om det skulle visa sig att behovet finns med tanke på att det kan tänkas ske många fler rättshandlingar än vad som sker idag. Detta kan bero på människors förändrade köpvanor vilket genererar fler rättshandlingar varmed risken för förtäckta rättshandlingar ökar.

### **5.3 Den skatterättsliga analysen av förtäckta rättshandlingar**

Förtäckta rättshandlingar ur skatterättslig synvinkel är om möjligen ännu mer komplicerade än ur ett civilrättsligt perspektiv. I den skatterättsliga doktrinen har det förekommit flera olika tolknings- och rättstillämpningsmetoder som används i syfte att försöka bortse från parternas formella beteckningar av avtal/rättshandlingar. Härvid kan nämnas ”genomsyn”, ”helhetssyn” samt ”civilrättslig omkvalificering”. Den i doktrinen sedan länge diskuterade uppfattningen om att rättshandlingar bör bedömas utifrån dess “verkliga innebörd” kom

---

<sup>192</sup> Se avsnitt 3.3.2.

<sup>193</sup> Se avsnitt 2.3.4 samt 2.2.

<sup>194</sup> Se avsnitt 2.2.

att bekräftas genom RÅ 1998 ref. 19. Denna princip kom sedan att utvecklas i RÅ 2004 ref. 27 av vilken det framkommer att bedömningen kan avse en enstaka rättshandling eller den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar.<sup>195</sup>

Civilrättens betydelse för skatterätten bekräftas av Bergström, Hultqvist, Burmeister samt Gäverth men de har avvikande åsikter om vad som menas med "verklig innebörd" samt hur den rättsliga klassificeringen av förtäckta rättshandlingar sker. Domstolsavgörandena RÅ 1993 ref. 86, RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 4 samt RÅ 2004 ref. 27 är exempel på några avgöranden som gemensamt har varit föremål för analys av dessa författare. Bergström, Hultqvist samt Burmeister anser att bedömningen sker i enlighet med rättshandlingarnas civilrättsliga och skatterättsliga innebörd.<sup>196</sup> Enligt Bergström används civilrättsliga begrepp och termer i skatterätten i enlighet med den civilrättsliga innebörden som de fått, när det saknas skatterättsliga definitioner. Vid den skatterättsliga bedömningen anser han att rättshandlingars ekonomiska innebörd kan vägas samman med andra tolkningsdata.<sup>197</sup> Han anser att den verkliga innebörden normalt är densamma vid vanlig avtalstolkning som vid en skatterättslig bedömning.<sup>198</sup>

Hultqvist pratar istället om skatterättsliga rättsfaktumled som anknyter till olika normer. När rättsfaktumleden refererar till civilrättsliga begrepp, anknyter skattereglerna högst troligen till civilrättsliga förhållanden. Efter att dessa regler tolkats och preciserats blir de civilrättsliga förhållandena prejudiciella till skatterätten. Primärt handlar det om att förstå, tolka och precisera termens innebörd i det specifika fallet för att därefter appliceras på den rådande situationen. I de fall särskilda tilläggsdefinitioner eller modifieringar förekommer i skatterätten används termen i en unik betydelse för skatterätten. Mot bakgrund av att de ekonomiska konsekvenserna är en följd av de juridiska anser Hultqvist det vara anmärkningsvärt att den "verkliga innebörden" utgörs av någon "ekonomisk verklighet". Det förekommer inga "ekonomiska köp" anser han även om en långtidsleasing ungefärligen kan kosta lika mycket som ett lånefinansierat köp.<sup>199</sup>

Burmeister delar Hultqvists åsikt men anser att den "ekonomiska innebörden" utgör ett tolkningsdatum som kan användas i syfte att fastställa vad som faktiskt har hänt. Detta mot bakgrund av att de ekonomiska konsekvenserna är en följd av de juridiska. I de fall bedöm-

---

<sup>195</sup> Se avsnitt 2.3.4, 4.1 samt 4.4.

<sup>196</sup> Se avsnitt 4.4

<sup>197</sup> Se avsnitt 2.3.2.

<sup>198</sup> Se avsnitt 4.4.

<sup>199</sup> Se avsnitt 2.3.2 samt 4.4.



ningen av de ekonomiska begreppen inte sker omedelbart utifrån de rättsliga normerna utan istället utifrån ekonomisk fakta och dess betydelse är den ekonomiska innebörden viktig för att fastställa den verkliga innebörden.<sup>200</sup>

Gäverth däremot anser att bedömningen istället sker utifrån ett särskilt skatterättsligt perspektiv för vilken rättshandlingars ”verkliga ekonomiska innebörd” ligger till grund för beskattningen. Bedömningen sker genom att man tar i beaktande de civilrättsliga aspekterna (obligationsrättsliga dispositionerna) och prövar om en serie giltiga rättshandlingar, utmynnar i ett slutresultat som ur ekonomisk/affärsmässig synvinkel ”överensstämmer med den civilrättsliga form de olika rättshandlingarna klätts. Det förekommer stundom situationer där dessa inte överensstämmer anser han. I de fall en överensstämmelse inte ligger för handen anser han att en omklassificering bör kunna ske.<sup>201</sup>

Omklassificering av förtäckta rättshandlingar sker på skatteområdet när det uppenbart framkommer att sakomständigheterna/partsavsikten inte överensstämmer med det som är avtalat. Detta har motiverats med att det annars uppstår betydande svårigheter för såväl den enskilde som det allmänna att förutse och överblicka konsekvenserna av vedertagna rättsfigurer. Vidare kan omklassificering även ske utifrån ”gängse avtal” men det ställs enligt Burmeister hög grad av avvikelse från det normala. Omklassificeringar av riktigt rubricerade rättshandlingar kan inte ske bara för att det skattemässiga utfallet är “oönskat” från ett fiskalt intresse.<sup>202</sup>

Den skatterättsliga kvalificeringen av förtäckta rättshandlingar som finns beskriven i det skatterättsliga avsnittet överensstämmer med Hultqvists tolkningsförfarande. Det gäller vid kvalificeringen av förtäckta rättshandlingar på skatteområdet att 1) tolka skattelagarna och precisera rättsnormerna i förhållande till den aktuella situationen, 2) identifiera och fastställa relevant fakta (vad har parterna avsett? hur manifesteras detta? osv.) samt 3) att rättsligt kvalificera denna fakta under de aktuella rättsnormernas rättsfaktumled.<sup>203</sup> I tillägg till denna bedömning anser jag i likhet med Bergström och Burmeister att man måste ta i beaktande ekonomiska data för att få så omfattande beslutsunderlag som möjligt. Detta synsätt torde överensstämma med den civilrättsliga bedömningen vad beträffar det andra och tredje bedömningskriteriet (avseende den rättsliga kvalificeringen i den sistnämnda). Där-

---

<sup>200</sup> Se avsnitt 4.4.

<sup>201</sup> Se avsnitt 2.3.3 samt 4.4.

<sup>202</sup> Se avsnitt 4.3.

<sup>203</sup> Se avsnitt 4.2.

med anser jag inte att bedömningen av förtäckta rättshandlingar sker utifrån en strikt ekonomisk grund.

## 6 Slutsats

Syftet med denna uppsats har varit att utröna hur förtäckta rättshandlingar klassificeras utifrån ett civilrättsligt och skatterättsligt perspektiv samt om klassificeringen sker ur ett civilrättsligt eller ekonomiskt grund. Vid en förtäckt rättshandling har parterna för avsikt att vidta någon form av transaktion men rättshandlingen/avtalet tillsätts en annan juridisk beteckning än vad som motsvarar dess reella innehåll. Detta kan ske både avsiktligt men även oavsiktligt. Förtäckta rättshandlingar visar sig vid första anblicken vara ett enkelt ämne men snart börjar man förstå vidden av komplexiteten. Svårigheten har visat sig ligga i bland annat att lagstiftning saknas på området, att expertisen är oense om hur man angriper problemet ur skatterättsligt perspektiv, att innebörden av civilrättsliga begrepp skiljer sig åt inom såväl civilrätten som i skatterätten samtidigt som de olika rättsområdena överlappar varandra, vilket gör bedömningen svår. Icke desto mindre är det ett problem som man måste få en lösning på. Om inte annat så för att tilltron till systemet ska upprätthållas och att man inte ska riskera att få medborgarna/avtalsparterna att framstå som "brottslingar" när deras avsikt inte har varit att göra fel.

Enligt min uppfattning ligger ett stort problem i att experterna på det skatterättsliga området har intagit en åsikt om ämnet som de ibland har svårt att frigöra sig från, vilket gör att deras eget synsätt förblindar dem från att se lite vidare på saken. Jag tycker att det behövs en bättre samsyn om de fundamentala aspekterna i ämnet för som jag ser det så kommer vi i framtiden behöva se en lagreglering av detta problem och det förutsätter att de som ska vara med och utforma en eventuell lagstiftning ser på saken på ett mer koherent sätt. Vidare anser jag att det finns behov att titta på om det är möjligt att skapa kalibrerade bedömningsinstrument vid omklassificeringar så att man får jämnare och mer korrekta utfall.

Min slutsats angående frågeställningen är att det inte går att göra en adekvat klassificering om man inte tar i beaktande all fakta som är relevant i den aktuella situationen. Till denna tolkningsdata anser jag att både de civilrättsliga aspekterna och den ekonomiska karaktären måste beaktas. Detta för att få ett så omfattande beslutsunderlag som möjligt så att fastställandet av den verkliga innebörden blir korrekt samt att det leder till rättssäkerhet.

## Referenslista

### Lag

Bürgerliches Gesetzbuch

Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område

Lag (1970:994) jordabalken

Lag (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl

Lag (1987:672) konkurslagen

Lag (1999:1229) inkomstskattelagen

Lag (1974:152) om kungörelse om beslutad ny regeringsform

### Offentligt tryck

#### Propositioner

*Förslag till lag om avtal och andra rättshandlingar 1914*

*Ds B 1978:6 lag mot skatteflykt*

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

*Prop. 1996/97:170 reformerad skatteflyktslag*

#### Statens offentliga utredningar

*SOU 1931:40. Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m.m*

*SOU 1975:77. Allmän skatteflyktsklausul – Betänkande av expertgrupp inom företagskatteberedningen*

*SOU 1977:24. Näringsidkares avbetalningsköp m m. Betänkande av kreditköputredningen*

*SOU 1977:97. Finansieringsbolag*

*SOU 1989:81. Ny generalklausul mot skatteflykt – betänkade av skatteflyktsutredningen*

*SOU 1993:62. Rättsäkerhet vid beskattningen – betänkade av rättssäkerhetskommittén*

SOU 1994:120. *Finansiell leasing av lös egendom – slutbetänkande av leasingutredningen*

SOU 1996:44. *Översyn av skatteflyktslagen - Reformerat förhandsbesked*

SOU 1996:172. *Licensavgift - en principskiss*

SOU 2002:52. *Beskattning av småföretag del 2*

SOU 2008:80. *Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet*

### **Skattverkets ställningstagande**

Skattverkets ställningstagande, *Försäljning av fastighets- och byggnadstillbehör från privatbostadsfastighet*, Dnr/målnr/löpnr: 130 701150-04/111

### **Rättsfallsförteckning**

NJA 1963 s. 129

NJA 2008 s. 457

NJA 2009 s. 79

NJA 2010 s. 390

RH 1986:153

RÅ 1949 Fi 278

RÅ 1951 ref. 27

RÅ 1953 ref. 10

RÅ 1982 Aa 184

RÅ 1986 ref. 75

RÅ 1987 ref. 166

RÅ 1987 ref. 78

RÅ 1989 ref. 31

RÅ 1989 ref. 32

RÅ 1989 s 62 I- II

RÅ 1990 ref. 101 I-II

RÅ 1990 ref. 115

RÅ 1992 ref. 21

RÅ 1992 ref. 56

RÅ 1993 ref. 86

RÅ 1994 ref. 56

RÅ 1995 ref. 33

RÅ 1995 ref. 84 I-II

RÅ 1997 ref. 1

RÅ 1998 ref. 9

RÅ 1998 ref. 19

RÅ 1998 ref. 58 I-III

RÅ 1999 not. 18

RÅ 2000 ref. 21 II

RÅ 2001 ref. 50

RÅ 2004 ref 27

RÅ 2004 ref. 1

RÅ 2004 ref. 4

RÅ 2008 not. 169

RÅ 2008 ref. 41

RÅ 2009 not. 201

RÅ 2010 ref. 51

HFD 2011 ref. 19

## Litteratur

- Adlercreutz, Axel & Gorton, Lars, *Avtalsrätt I*, uppl. 6 Juristförlaget, Lund, 2011
- Adlercreutz, Axel & Gorton, Lars, *Avtalsrätt II*, uppl. 6 Juristförlaget, Lund, 2010
- Agell, Anders & Malmström, Åke, *Civilrätt*, uppl. 20, Liber AB, Malmö, 2007
- Alhager, Magnus, *Dispens från inkomstskatt*, uppl. 1, Iustus Förlag, Uppsala, 1999
- Almén, Tore & Eklund, Rudolf, *Lagen om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område*, uppl. 9, Norstedt, Stockholm, 1968
- Almendal, Teresa Simon, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Norstedts juridik, Diss. Stockholm : Stockholms universitet, 2005, Stockholm, 2005
- Andersson, Jan, *Om vinstutdelning från aktiebolag: en studie av aktiebolagsrättsliga skyddsregler = [About distribution of profits from companies] : [a study of corporate protective rules]*, Iustus, Diss. Uppsala : Univ., Uppsala, 1995
- Bengtsson, Bertil, *Om gåvobegreppet i civilrätten*, Svensk Juristtidning 1962, s. 689-708
- Bergström, Sture, Andersson, Torbjörn, Håstad, Torgny, Lindblom, Henrik, *Juridikens termer*, uppl. 9 Liber, Stockholm, 2002
- Bergström, Sture, *Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel*, uppl. 1, LiberFörlag, 1984
- Bergström, Sture, *Pantavtal eller köp? Något om gränsdragningen mellan avtalstyper*, Festskrift till Arnholm, Oslo 1969, s. 313
- Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper - nya tendenser under senare tid?*, SkatteNytt 2003, s. 2-13
- Bergström, Sture, *Regeringsrättens tolkningsprinciper - ännu en gång*, SkatteNytt 2003, s. 645-646
- Bergström, Sture, *Rättshandlingars verkliga skatterättsliga innebörd - en kommentar till RÅ 2004 ref 27*, SkatteNytt 2004, s. 771-774
- Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang = [Steuern und Zivilrecht] = [Private law and tax law]*, LiberFörlag, Diss. Uppsala : Univ., 1979, Stockholm, 1978
- Beyer, Cleas, *Vad är rättsäkerhet?*, i Festskrift till Gotthard Calissendorff, s. 11-37, Stockholm 1990
- Burmeister, Jari, *Verklig innebörd: en studie av inkomstskattepraxis*, uppl. 1, Norstedts Juridik, Lic.-avh. Stockholm : Handelshögskolan, 2012, Stockholm, 2012

- Grosskopf, Göran & Grönfors, Kurt, *Civilrätt och skatterätt - hönan och ägget*, Skattenytt 1990, s. 353-367
- Grosskopf, Göran, *Finns det en särskild skatterättslig civilrätt?* i Festskrift till Kurt Grönfors, s. 222-228, Stockholm 1991
- Grönfors, Kurt, Dotevall, Rolf, *Avtalslagen: en kommentar*, uppl. 4, Norstedts juridik, Stockholm, 2010
- Gäverth, Leif & Möller, Lars, *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?* Skattenytt 2007, s. 652-662
- Gäverth, Leif, *Regeringsrätten och genomsyn*, Svensk Skattetidning 1996, s. 731-772
- Gäverth, Leif, *Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor: en skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationell skatteplanering med under- respektive överkapitaliserade bolag*, Univ., Diss. (sammanfattning) Uppsala : Univ.,Uppsala, 1999
- Hagstedt, Jan Anders, *Om beskattning av stiftelser.*, Norstedt, Diss. Uppsala, 1972, Stockholm, 1972
- Helmers, Dag, *Kringgående av skattelag - studier i svensk och utländsk beskattningsrätt*, Almqvist & Wiksell, Stockholm, 1956
- Hellner, Jan, Hager, Richard, Persson, Annina, *Speciell avtalsrätt II : kontraktsrätt*, häfte 1, Särskilda avtal, uppl. 5 Norstedts juridik, Stockholm, 2010
- Hjerner, Lars A. E., *Sken – Bulvanskap – Kringgående, genomsyn eller förträngning?*, i Festskrift till Hans Thornstedt, s. 269-304, Stockholm 1983
- Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning - några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, Skattenytt 2013, s. 10-21
- Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförl., Diss. Stockholm : Univ., Stockholm, 1995
- Hultqvist, Anders, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, Skattenytt 2007, s. 696-703
- Hultqvist, Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, Svensk Skattetidning 2005, s. 302-321
- Leijonhufvud, Madeleine, Wennberg, Suzanne, *Straffansvar*, uppl. 8 Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2009
- Ljungman, Seve, *Om skattefordran och skatterestitution*, Uppsala, Almqvist & Wiksell, 1947



- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almedal, Teresa, *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, uppl. 13, Studentlitteratur AB, Lund, 2011
- Millqvist, Göran, *Kreditköp eller hyra*, Svensk Juristtidning 1995, s. 545-562
- Möller, Lars, *Regeringsrätten och genomsynsmål*, SkatteNytt 2003, s. 574-575
- Möller, Mikael, *Civilrätten vid finansiell leasing: en översikt över svensk, utländsk och internationell rätt*, Iustus Förlag, Uppsala, 1996
- Påhlsson, Robert, *Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation*, SvSkT 1998, s. 769-776
- Peczenik, Aleksander, *Juridikens allmänna läror*, SvJT, 2005, s. 249-272
- Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Norstedts Juridik AB, uppl. 1, Stockholm
- Rabe, Gunnar och Hellenius, Rickard, *Det svenska skattesystemet*, uppl. 23, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2010
- Ramberg, Jan, Ramberg, Christina, *Allmän avtalsrätt*, uppl. 7, Norstedts Juridik, Stockholm, 2007
- Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping International Business School, Jönköping University, Diss. Jönköping : Internationella handelshögskolan, 2007, Jönköping, 2007
- Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare Ämne, material, metod och argumentation*, uppl. 2, Norstedts Juridik, Stockholm, 2007
- Sandström, Gustav, *Om skattelagars tolkning och tillämpning*, Svensk Skattetidning 1952
- Seth, Staffan, Tjäder, Claes, *Slopad arvs- och gåvoskatt*, uppl. 1 Raster förlag, Stockholm, 2005
- Silfverberg, Christer, Carlsson, Magnus, Stenman, Olle, *Generations-skiften och blandade fång : om gåvotransaktioner som innehåller villkor om vederlag*, uppl. 3 Norstedts Juridik AB, Stockholm, 1999
- Silfverberg, Christer, *Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv*, Juristförl., Diss. Stockholm : Univ., Stockholm, 1992
- Tikka, Kari S., *Vad anses med rättssäkerhet i beskattningen?*, i Rättssäkerheten i beskattningen. Rapporten vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Helsingfors i oktober 1982, s. 7-21, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 12, Stockholm 1983

## **Elektroniska källor**

[http://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_bgb/german\\_civil\\_code.pdf](http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_bgb/german_civil_code.pdf), 2013-11-24.