



LUND UNIVERSITY

Myten om "in dubio contra fiscum"

Tjernberg, Mats

Published in:
Festskrift till Christina Moëll

2017

Document Version:
Förlagets slutgiltiga version

[Link to publication](#)

Citation for published version (APA):

Tjernberg, M. (2017). Myten om "in dubio contra fiscum". I M. Tjernberg, P. Rendahl, & H. Wenander (Red.), *Festskrift till Christina Moëll* (s. 437-447). Juristförlaget i Lund.

Total number of authors:
1

General rights

Unless other specific re-use rights are stated the following general rights apply:

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Read more about Creative commons licenses: <https://creativecommons.org/licenses/>

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

LUND UNIVERSITY

PO Box 117
221 00 Lund
+46 46-222 00 00

FESTSKRIFT TILL
CHRISTINA MOËLL

SÄRTRYCK

Juristförlaget i Lund
2017

MYTEN OM *IN DUBIO CONTRA FISCUM*

1. Inledning

Jag har haft förmånen att samarbeta med Christina Moëll inom undervisning, forskning, forskarhandledning och ledarskap. Några av de många goda egenskaper som kännetecknar Christinas arbete är noggrannhet, eftertänksamhet och klokskap. Hon visar alltid stort förtroende för kolleger och medarbetares uppfattningar men har också god förmåga att vrida och vända på argument innan råd, beslut och omdömen ges. Jag tänker då att ett passande ämne är att, på Christinas vis, undersöka sanningshalten i några ibland framlagda påståenden som kan sägas rymmas under den från den romerska rätten härstammande sentensen *in dubio contra fiscum*.¹ Många forskare i skatterätt har i olika sammanhang skriftligt diskuterat och uttryckt metodik och principer för skatterättslig lagtolkning. Att oklara fall (eller lagtext) ska tolkas till den skattskyldiges fördel (*in dubio contra fiscum*) är dock ett antagande om en ej lagstiftad princip som i Sverige mest florerat muntligt, men inte så ofta i skrift.² Det finns därför inte så många skriftliga diskussioner i just denna fråga att argumentera med. Eftersom dess existens emellertid utropats ”mellan skål och vägg” vill jag undersöka om *in dubio contra fiscum* verkligen

¹ *In dubio* (latin ”i tvivelsmål”) är en juridisk term som åsyftar en oklar situation, exempelvis om en fråga inte reglerats i ett avtal, eller enligt det klassiska exemplet ”man ska *in dubio* hellre fria än fälla”. Det kan i vissa fall vara lagstiftad vad som ska ske *in dubio*, dvs. om inget annat är visat. I svensk lag finns exempel på detta i 1 kap. 4 § tryckfrihetsförordningen (1949:105). Andra exempel är 11 kap. ärvdabalken (1958:637), som stadgar hur ett testamente ska tolkas om man inte ur testamentets lydelse i sig kan få fram en otvetydig mening och 40 a § upphovsrättslagen (1960:729), som stadgar att ”Upphovsrätten till ett datorprogram, som skapas av en arbetstagare som ett led i hans arbetsuppgifter eller efter instruktioner av arbetsgivaren, övergår till arbetsgivaren, såvida inte något annat har avtalats.”

² Leidhammar, Börje, och Lindkvist, Gustaf, har, i Bevisprövning i mål om genomsyn, 2010, s. 37, uttryckt det närliggande att tolkning av rättspraxis är restriktiv, där tveksamma fall bedöms till den skattskyldiges fördel. De hänvisar därvid till Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen, 1995, s. 327 ff., men för själva ingen argumentation för saken. Hänvisningen till Hultqvist är uppenbarligen dock av mer generell art avseende tolkning av skattenormer, och inte för medhåll av *in dubio contra fiscum*, eftersom Hultqvist snarare verkar mena att hänsyn måste tas till ett antal preciserande tolkningsnormer. Han uttrycker i och för sig sympati för att det gott kunde finnas en tillämpningsnorm som gav den skattskyldige fördel, men det är ju en helt annan sak än att hävda den faktiskt finns, eller bör finnas.

är giltig vid svensk inkomstskatterättslig tillämpning och tolkning, eller om dess närvaro blott är en myt.³ Jag kommer att undersöka principen genom att skärskåda följande (falska eller sanna) påståenden:

- 1) Oklara regler ska tolkas till den skattskyldiges fördel.
- 2) Betungande regler (kringgåendelagstiftning) ska i tveksamma fall tolkas restriktivt till den skattskyldiges fördel.
- 3) Gynnande regler (fördelslagstiftning) ska i tveksamma fall tolkas extensivt till den skattskyldiges fördel.

Lägg märke till att jag har formulerat påståendena som att de skulle gälla oklarheter på regelsidan, inte på faktumsidan. Givetvis måste även händelser, transaktioner etc., tolkas så att de kan subsumeras under rätt regel eller bestämmas bli föremål för en regel överhuvudtaget. Även oklarheter kring vad som faktiskt har hänt, dvs. vad som rymms inom sfären för utredning och bevisning, skulle principiellt sett kunna rymmas inom *in dubio contra fiscum*. Om det vore oklart huruvida den skattskyldige har haft t.ex. ränteutgifter eller oredovisade inkomster borde i så fall domstolen tendera att döma till den skattskyldiges fördel. Trots att skatterätten har föreskriftskravet gemensamt med straffrätten finns det emellertid ingen gemensam nämnare i bevishänseende såvitt avsett att något, som inom straffrätten, måste vara ”ställt utom allt rimligt tvivel”. Skattedomstolarna rör sig istället inom ramen för en fri bevisprövning med sannolikhetsbedömningar, vilka tar sina utgångspunkter i att den skattskyldige måste göra sannolikt att hen har haft kostnader och att Skatteverket måste göra sannolikt att den skattskyldige har haft inkomster. Vid s.k. efterbeskattning till den skattskyldiges nackdel gäller emellertid högre beviskrav, dvs. ”visat/styrkt” eller ”mycket sannolikt”, än vid ordinarie taxering.⁴ Jag menar således att bevisbedömningar följer processrättsliga normer och doktriner, egentligen oaktat att processföremålet råkar vara skattefrågor. Huruvida domstolar förmår skilja regelbedömningar från faktabedömningar, givet att det troligtvis många gånger inte är alldeles enkelt, är förstås en intressant fråga att diskutera. Jag går dock inte vidare på den linjen i denna artikel.

Utgångspunkten för min analys i artikeln är istället att det i varje paragrafs,

³ Jfr uttalandet av Bergström, Sture, i Förutsebarhet, 1987, s. 54, att det är en gängse uppfattning i svensk doktrin att skattelagar i tveksamma fall ska tolkas restriktivt till den skattskyldiges fördel. Ett antal forskande kolleger har, när jag berättat om författandet av denna artikel, uttryckt att det i Sverige väl visst finns en sådan tillämpad princip. Det bekräftar att det i vart fall minst existerar en myt om dess existens. Vid ombudjande av empiriskt stöd har (hittills) inget sådant emellertid visats upp för mig.

⁴ Se t.ex. Leidhammar, Börje, Skatteförfarande och skatteprocess, Svensk skattetidning, 2014, s. 273-285.

styckes, menings, sats och ords betydelseområde finns ett kärnområde till vilka alla klara fall hör. Restriktiv tolkning använder jag därför med innebörden att en regel endast tillämpas på de fall som ligger inne i kärnområdet. Extensiv tolkning innebär då att en regel tillämpas på fall som ligger utanför kärnan, i ytterområdet.⁵ Lägg märke till att jag så långt inte gör några antaganden om tolkning till fördel eller till nackdel för den skattskyldige. Tolkas och tillämpas regeln utanför betydelseområdet menar jag att det föreligger en analog tolkning, vilket i så fall skulle vara oförenligt med den starka ställning som lagtexten genom föreskriftskravet (*nullum tributum sine lege*) har för tolkning på skatterättens område. Legalitetsprincipen, som föreskriftskravet är en del av, anses också innebära ett bestämdhetskrav. Skatterättslig lagtext bör enligt kravet inte formuleras för oprecist eftersom den skattskyldighet möjlighet att förutse skattemässiga konsekvenser då försvåras. Det finns dock många exempel på att bestämdhetskravet inte hörsammats med följd av skatterättslig lagtext som innehåller vaga rekvisit, såsom särskilda skäl, betydande omfattning, affärsmissiga skäl och liknande.

2. Vid tvekan – välj den rätta tolkningen!

Lagtextens lydelse är förstås i fokus vid tillämpning och tolkning inom alla juridiska discipliner. De grundlagsstadgade föreskrifts- och likabehandlingskraven skapar dock på skatterättens område ett påbud, eller till och med krav på, att all tolkning måste ske med målet att resultatet otvetydigt måste inrymmas i lagtexten. Vidare innebär det att som huvudregel måste en klar lagtext följas även om resultatet kan uppfattas som t.ex. motsägelsefullt eller inkonsekvent med hänsyn till regelns syfte. I fortsättningen utgår jag ifrån att kraven på föreskrift och likabehandling är liksidiga, dvs. att de gäller oavsett om utgången är till fördel eller nackdel för den skattskyldige.⁶ Redan här kan nog läsaren ana att min tes är att sentensen *in dubio contra fiscum* för en mycket bräcklig, om ens någon, tillvaro i svensk skatterätt. Medger lagtextens formulering, genom eventuell oklarhet, flera möjliga tolkningsalternativ öppnar sig dock verktygslådan för skatterättslig tolkning relativt mycket mer. Sådana situationer uppstår om lagstiftningen inte nog hörsammat bestämdhets-

⁵ Strömholm, Stig, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, Norstedts, 1981 s. 406 ff. och Bergström, Sture, Förutsebarhet, 1987 s. 14. Se också Hultqvists utförliga resonemang om detta, 1995, s. 334 ff.

⁶ Se vidare t.ex. Tjernberg, Mats, Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar. I artikeln visar jag bl.a. att oklarheter och motsägelsefulla tolkningsalternativ till följd av misslyckade textformuleringar i lagtext alls inte med självklarhet tolkats till den skattskyldiges fördel, Skattenytt 2016, s. 167-184.

kravet, vilket i och för sig då utmanar legalitetsprincipen men som redan nämnts likväl inte är ovanligt i svensk skattelagstiftning. Att tolka en regel utanför betydelseområdet får enligt föreskriftskravet inte ske, men om betydelsen av regeln är vag och oprecis är det en klen tröst för den skattskyldige eftersom det semantiska tillämpningsområdet då kan vara väldigt omfattande.

Är det då så att *in dubio contra fiscum* kan eller bör gälla så snart det finns mer än ett, enligt vedertagna skatterättsliga tolkningsmetoder, möjligt giltigt alternativ? Ta exempelvis den s.k. utomståenderegeln i 57 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Den ska vara uppfylld om bl.a. det utomstående ägandet föreligger i *betydande omfattning*. Rent semantiskt är uttrycket högst oprecist och kan erbjuda närmast obegränsade tolkningsalternativ. Låt vara att många av dem inte är så sannolika. Men om jag skulle påstå att med ägande i betydande omfattning semantiskt kan avse allt mellan 25 och 75 procent, tror jag inte att någon helt säkert skulle avfärda antagandet. Återigen andra kanske t.o.m. skulle vilja utsträcka spannet. Dock oklart hur omfattande och åt vilket håll. Genom att läsa undantagsregeln i sitt större sammanhang, nämligen hela 57 kap. IL, skulle man möjligen kunna förstå att det utomstående ägandet ska vara så stort att det inte längre skulle ligga någon fördel i att omvandla arbetsinkomster i bolaget till relativt sett lägre beskattad aktieutdelning. Detta eftersom utdelning då också skulle tillfalla ägare som inte varit verksamma i betydande omfattning. En sådan tolkning får också understöd av förarbetena till regeln.⁷ Så långt är allt väl. Lagtexten är oprecis och förarbetena kan helt legitimt användas som verktyg för att tolka och tillämpa regeln. Här tillstöter dock en eventuell komplikation. I den speciella motiveringen i förarbetena framgår det, att vid beaktande av de skattesatser för fysiker och aktiebolag, liksom arbetsgivargifter, som kom att gälla vid skattereformens införande, går det att konstatera att tröskeln för ej längre fördelaktig omvandling uppnåtts när det utomstående ägande är minst 30 procent.⁸ Jag ser då att minst två godtagbara tolkningsalternativ kan föreligga. Uttalandet skulle antingen kunna ses så specifikt att gränsen bör uppfattas som exakt, eller ses så att uttalandet skulle kunna vara en presumtion, som kan motbevisas genom att göra en matematisk uträkning i varje konkret fall. Lagtexten är alltså oklar och förarbetsuttalandena minskar tolkningsutrymmet en hel del men eliminerar inte tolkningsproblematiken. Förarbetena inrymmer såväl en i ord beskriven matematisk relation, som en exakt angiven procentgräns. Skulle då principen *in dubio contra fiscum* kunna komma till

⁷ Prop. 1989/90:110 s. 468 och 703 f.

⁸ Prop. 1989/90:110 s. 703.

användning vid tolkning av utomståenderegeln, dvs. att det tolkningsalternativ som i varje enskilt fall vore till fördel för den skattskyldige ska användas? Enligt min mening, som jag tycker står i samklang med Bergströms och Kellgrens nedan, och Hultqvists ovan, redovisade åsikter, bör i vart fall principen *in dubio contra fiscum* inte verka redan så snart det kan konstateras att det behöver ske mer eller mindre omfattande tolkningsanalyser. Istället borde principen, och därmed samtliga tre ingående påståenden ovan, om de voro giltiga, kunna ses först som ett slags tredjehands-regler, att ta till om ledning varken kan fås genom klar (eller motstridande) lagtext, vägledande praxis eller tolkningsanvisningar i förarbeten, dvs. för att komma åt vad Kellgren kallar de "alltför svåra" fallen.⁹ När det gäller utomståenderegeln har dock Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), vad det verkar, helt okritiskt anammat alternativet att gränsen ska ses som exakt. Domstolen har inte uttryckligen vägt olika tolkningsalternativ mot varandra utan bara i förbigående nämnt att gränsen ligger på 30 procent.¹⁰ Om det utomstående ägande är minst 30 % är förstås den skattskyldige nöjd med HFD:s tolkning om det är till fördel för den skattskyldige, men kanske inte om det utomstående ägandet är 29,99 % och tolkningen till nackdel.

Legalitetsprincipen har ibland, förutom det givna föreskriftskravet, också ansetts innebära att, i tveksamma fall, den för den skattskyldige mest fördelaktiga tolkningen ska användas och att skatt inte kan påföras utan en *klar* lagregel därom.¹¹ Det har t.o.m. hävdats att om oklarheter i lagtexten föreligger, och kompletteringar därför kan göras genom tolkning, *ska* den skattskyldiges fördel beaktas.¹² Som motivering till det skulle bestämdhetskravet kunna åberopas. Visst kan man ha sympati för synsättet att lagstiftaren bör stå sitt kast om ett tydligt lagstöd inte formulerats. Men en mycket stor del av reglerna i inkomstskattelagen innehåller med nödvändighet vaga rekvisit som behöver tolkas, t.ex. med hjälp av förarbeten. Det är ju också så att förarbetena är ett uttryck för den politiska viljan bakom en regel och det vore

⁹ Kellgren, Jan, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, 1997, s. 27 ff.

¹⁰ RÅ 2009 ref. 53, RÅ 2007 not. 1, RÅ 2007 not. 2 och RÅ 2012 not. 52. Det finns säkert goda skäl för en exakt gräns, även om nivån som var hyfsat korrekt vid skattereformens införande numera pga. förändringar av skatte- och avgiftssatser kraftigt avviker från den matematiska. Se t.ex. SOU 2002:52 s. 339 och Tjernberg, Mats, Utomståenderegeln – hur betydande är betydande?8 Skattenytt 2006, s. 74-75. Urban Rydin anför i Beskattning av fåmansföretag, 2006, s. 91, att rättssäkerhetsaspekter talar för att gränsen på 30 procent bör gälla och intressant är Rydins argument att "osäkerhet i bedömningen/beräkningen går ut över det allmänna". Ett uttalande som har karaktär av *in dubio contra fiscum*.

¹¹ Se t.ex. Johansson, Gunnar och Rabe, Det svenska skattesystemet, 13 u., s. 555.

¹² Ibid.

märkligt att inte använda sig av dem som tolkningsverktyg när lagtexten så medger. En person som fördjupade sig i frågan var Sture Bergström. Han framhöll på sin tid att tolkning ska ske på "normalt" vis, dvs. genom lagtext och vid behov förarbeten, oavsett om det leder till fördel eller nackdel för den skattskyldige.¹³ Bergströms synsätt ligger nära Hultqvists uppfattning, dvs. att hänsyn ska tas till flera tolkningsnormer.¹⁴ Det som ändå skulle tala för att till den skattskyldiges fördel göra en restriktiv tolkning av en oklar regel är att den skattskyldige, ur ett rättssäkerhetsperspektiv, behöver kunna få en väldigt klar uppfattning om en skatteregels betydelseområde. Detta för att slippa obehagliga överraskningar och inte hindras att genomföra handlingar som annars vore ekonomiskt effektiva. Lindencrona har ansett att kompetensfördelningen mellan rättstillämpare och lagstiftare gynnas genom en restriktiv tolkning i sådana här fall.¹⁵ Som ett resultat av den rättsfallsgenomgång som Bergström genomförde i sin bok *Förutsebarhet* såg han emellertid inga spår av att *in dubio contra fiscum* tillämpats av HFD.¹⁶ Enligt Bergström valde domstolen helt enkelt den tolkning som starkast skäl talade för. Skulle den ovanliga situationen uppstå att det finns flera tolkningar som i stort sett är likvärdiga, dvs. skälen är lika starka för båda, skulle mycket väl domstolen kunna välja den tolkning som är mest fördelaktig för den skattskyldige. Kellgren å sin sida menar att det vore ett stort misstag att tillgripa principen bara för att lagtexten inte ger entydigt besked, men är öppen för att ett användande kunde varit motiverat om oklarhet kvarstår efter en förhållandevis ingående analys av övriga rättskällor. Likt Bergström ser jag inte klart övervägande nackdelar med ett sådant synsätt så länge tolkningen konsekvent utförs med stöd av lagtext, och vid behov förarbeten, för att utverka den "normala" tolkningen. Jag kan dock inte erinra mig något uttryckligt stöd för synsättet i HFD:s praxis, varken såvitt avser regeltolkning eller faktumtolkning.¹⁷ Det går förstås inte att utesluta att HFD, eller Skatteverket (SKV), någon gång, av två i stort sett likvärdiga starka argumentationslinjer, "tyst" valt att tillmötesgå den skattskyldige. Om det är

¹³ Bergström, 1987 s. 13. Se också Svedlund, Erik, Skatterättslig lagtolkning – särskilt med inriktning på *in dubio contra fiscum*, Examensarbete, Lunds universitet, 2008.

¹⁴ Se not. 2.

¹⁵ Lindencrona, Gustaf, Förarbetenas betydelse vid tolkning av svensk skattelag, Festskrift till Thornstedt 1983, s. 491 ff.

¹⁶ Bergström, 1987 s. 85.

¹⁷ Här får läsaren finna i sig i mitt påstående tills det att det motbevisas, eftersom det som bekant är mycket svårare att bevisa att något inte finns, än att det finns. Jag har i texten valt att med tre aktuella exempel visa på situationer där *in dubio contra fiscum* mycket väl borde ha kunnat aktualiseras om inte myten vore enbart en myt. Jag skulle tacksamt vilja bli kontaktad om Christina eller någon annan läsare funnit att HFD (eller någon annan domstol) någon gång uttryckligen tillämpat principen.

så är det beklagligt ur prejudikatssynpunkt att övriga rättstillämpare inte uttryckligen upplysts om detta.¹⁸ Kellgren argumenterar å sin sida kraftfullt mot en stark *in dubio contra fiscum*.¹⁹ En sådan skulle enligt honom resultera i ökande antal processer därför att skattskyldiga skulle börja försöka fastställa ”alla möjliga frågor” som oklara gränsfall i syfte att få dem bedömda till sin fördel. I samband med försök att utnyttja kryphål och oklarheter i skattelagstiftningen skulle vidare enligt Kellgren det allmänna rättsmedvetandet knappast sanktionera en undantagslös sådan tolkningsprincip.

3. Principen lyser med sin frånvaro

Det behöver inte bara vara ett förskjutande mot ytterkanterna av en oklar regel som vore en nackdel för den skattskyldige. Även en restriktiv tolkning, liksom en eventuell icke analog sådan av en gynnande regel, kan vara till nackdel för den skattskyldige, vilket var fallet i *RÅ 2012 ref. 39*.²⁰ Jag skulle vilja påstå att regeln som prövades i det målet dessutom är en regel med gynnande karaktär, och därmed kan även den delen av principen belysas. Trots den gynnande karaktären tolkades inte bestämmelsen extensivt. I fallet var frågan huruvida en ersättning som erhållits skulle anses vara skattefri, betraktad som substitut för utdelning på näringsbetingade andelar, eller betraktas som skattepliktig skadeersättning. Ett svenskt aktiebolag hade fått ersättning av lettiska staten. Ersättningen hade betalats till bolaget i dess egenskap av moderbolag och investerare och avsåg därmed att kompensera moderbolaget för att aktierna i dotterbolaget sjunkit i värde till följd av ett avtalsbrott. Detta förfarande berodde på tillämpningen av ett skiljedomssavtal. Hade ersättningen istället betalats till det lettiska dotterbolaget och därefter, minskad med eventuell lettisk beskattning, utbetalats till det svenska bolaget, hade detta erhållit skattefri utdelning. HFD verkar dock inte ha ansett att någon direkt hänsyn kunde tas till detta utan bedömningen gällde enbart om ersättningen högst formellt kunde vara undantagen från skatteplikt enligt 8 kap. 22 § IL (inkomstskattelagen). I lagrummet anges att försäkringsersättningar och andra ersättningar för skada eller liknande på tillgångar är skattefria, dock inte till den del ersättningen avser tillgångar i näringsverksamhet eller på något annat sätt avser en inkomst eller en utgift i näringsverksamhet. Enligt HFD gällde inte

¹⁸ Se för en diskussion om HFD:s prejudikatbildande roll, Tjernberg, Mats, Högsta förvaltningsdomstolen och principföljksam prejudikatbildning i skattemål, *Skattenytt* 2016, s. 42-67.

¹⁹ Kellgren 1997, s. 64 f.

²⁰ Ett äldre exempel är RÅ85 1:85.

skattefriheten eftersom aktierna i dotterbolaget ju onekligen var tillgångar i näringsverksamhet. Holme har i en kommentar anfört att det inte är uteslutet att tolka skattefrihetsregeln med innebörden att försäkringsersättningar är inkomster i allmän mening, så att undantaget måste syfta på att de annars är skattepliktiga inkomster på grund av någon annan bestämmelse i IL. En inte helt omöjlig fortsättning för att skattefrihet inte skulle gälla, skulle kunna vara att lokutionen tillgång i näringsverksamhet också syftar på att tillgången beskattningsmässigt också måste generera skatteplikt.²¹ Jag ansluter till Holme och tycker att det nog går att anföra att det är oklart huruvida undantaget från skattefrihet bara gäller tillgångar som inte klassificeras som näringsstillgångar eller även omfattar tillgångar som visserligen klassificeras som näringsstillgångar men inte beskattas vid avyttring (eller avkastning) av dem. Hade *in dubio contra fiscum* varit en etablerad tolkningsprincip borde den ha kunna ha använts här av domstolen genom att tolka den gynnande regeln, inte analogt, utan extensivt. Men så skedde alltså inte.

Det omskrivna klimatkompensationsmålet HFD 2014 ref 62²² är ett annat utmärkt fall att diskutera *in dubio contra fiscum* utifrån. Frågan gällde avdragsrätt enligt 16:1 IL jämfört med avdragsförbudet för gåvor i 9:2 IL. Företaget Saltå Kvarn AB ville få avdrag för klimatkompensation bl.a. i form av utgifter för trädplantering. Företaget hade i många år bedrivit ekologisk och biodynamisk produktion och säljer kravmärkta jordbruksprodukter. Skatteverkets beslut byggde på att klimatkompensationen skulle ses som en ej avdragsgill gåva, baserat på att utgiften sågs som allmänt goodwillskapande utan mätbar motprestation. Det ansågs inte heller i övrigt föreligga en stark anknytning mellan bolagets och mottagarens verksamheter. Att 9:2 och 16:1 ska ses som delvis överlappande varandra, och därmed konkurrerande, slog HFD fast i RÅ 2000 ref 31 I. Detta är ett långt ifrån självklart konstaterande. Hur kan en utgift för att förvärva och bibehålla en inkomst samtidigt ha benefik avsikt och ses som gåva?²³ Tidigare praxis avseende sponsring och liknande utgifter är delvis oklar och motsägelsefull. Omfattande diskussion har skett i doktrin med anledning av tidigare praxis.²⁴ SKV gjorde en tolkning som

²¹ Holme, Maria, Rättsfallskommentar: HFD:s dom i mål 3764-10, Svensk Skattetidning 2012, s. 690-693.

²² Se utförliga kommentarer i Cejje, Katia, HFD:s avgörande i klimatkompensationsmålet – flera missade möjligheter, Skattenytt, 2014, s. 933-952.

²³ Jfr Cejje s. 937. Se också Pahlsson, Robert, Sponsring, Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen, 2 uppl., 2007, s. 72, som menar att kongruens mellan utgift och inkomst ska ha betydelse i sådana fall istället för derogationsprinciperna.

²⁴ Förutom Cejje och Pahlsson har diskussioner skett av Bjuvberg, Jan, Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen, Skattenytt 2007, s. 101-111 och Munck-Persson, Brita, Går det att ta sig ur den onda cirkeln när det gäller avdrag för sponsring? Svensk Skattetidning, 2006, s. 41-58.

innebar att utgiften skulle ses som en gåva. Allmänna ombudet hade en avvikande uppfattning och fick med sig SRN:s majoritet (4-3) i detta. Sammantaget verkar alltså flera rationella tolkningsutvägar av avdragsrätten föreligga samtidigt. Här hade det väl, om någon gång, varit öppet mål för HFD att lyfta upp frågan om principen *in dubio contra fiscum* om domstolen tillmätt principen ett normativt existande?²⁵

I *HFD 2015 ref. 52* tillämpades inte utomståenderegeln i 57 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL när det utomstående ägandet förelåg i ett handelsbolag.²⁶ SKV överklagade ett förhandsbesked och menade att även om en tillämpning av utomståenderegeln i det aktuella fallet framstod som förenlig med dess syfte, stod den i strid med dess ordalydelse. Eftersom ett handelsbolag inte lämnar utdelning, såsom t.ex. ett aktiebolag, uppfylls inte det angivna kravet på att utomstående ska ha rätt till utdelning från företaget. Den skattskyldige menade att kravet på att utomstående ska ha rätt till utdelning uppfylls genom att de "utomstående" investerarna indirekt har rätt till utdelning från de underliggande aktiebolagen. Med att någon indirekt har rätt till utdelning kunde enligt den skattskyldige inte avses annat än att denne äger del i ett företag och att detta företag har rätt till utdelning från ett annat företag. HFD gjorde till skillnad från SRN den bedömningen att en av förutsättningarna för utomståenderegelns tillämplighet, att de utomstående ägarna har rätt till utdelning från kommanditbolaget, inte var uppfylld eftersom kommanditbolag inte lämnar utdelning. Utomståenderegeln blev därmed inte tillämplig på aktierna i holdingbolaget. Till att börja med vill jag konstatera att det måste ses som helt okontroversiellt att påstå att utomståenderegeln rent syftesmässigt borde kunna tillämpas i en situation som denna. Huruvida ett utomstående innehav föreligger ska bedömas i det företag där den skattskyldige skulle vara verksam, dvs. handelsbolaget. 70 procent av de vinster som skulle uppkomma genom den skattskyldiges arbete i handelsbolaget skulle komma att tillfalla de passiva "utomstående" investerarna, och den skattskyldige skulle därför inte uppnå någon fördel genom att hålla ned sin lön från handelsbolaget för att öka vinsten i detsamma och låta sin del av vinsten utdelningsbeskattas via sitt aktiebolag. Den eventuella fördelen, och mer därtill, skulle komma att ätas upp genom att investerarna finge del av den ökade vinsten i handelsbolaget via sina bolag. SRN insåg detta och fann det möjligt att läsa lagtexten så att

²⁵ Tilläggas kan att Cejje förespråkar att rättsstillämpningen bör se generöst på initiativ som är miljövänliga och att HFD hade chansen att skapa en grund för detta.

²⁶ Jag har kommenterat rättsfallet i Tjernberg, Mats, Utomståenderegeln inte uppfylld när det utomstående ägandet förelåg i ett fåmanshandelsbolag – ett legalistiskt snålt avgörande, Svensk skattetidning 2016, s. 237-241.

utomståenderegeln skulle kunna bli tillämplig. Jag utgår ifrån att SKV och HFD också insåg att någon fördel som motiverade undantag från utomstående-regeln inte skulle uppkomma, men de tyckte ändå inte att det var möjligt att läsa lagtexten på samma försonliga, och för den skattskyldige gynnande, vis som SRN. Skiljelinjen mellan SRN och HFD verkar vara vad som ska förstås med huruvida de utomstående investerarna "direkt eller indirekt har rätt till utdelning" från företaget. Satsen "direkt eller indirekt har rätt till utdelning" behöver enligt min mening inte alls läsas så snålt som HFD valde att göra. Jag sympatiserar istället med SRN:s ståndpunkt. Det är fullt möjligt att dela ut medel från ett kommanditbolag även om det inte är att se som utdelning i aktiebolagslagen mening. Termen utdelning återfinns visserligen inte i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, men i 9 § stadgas att bolagsman "har rätt att få ut" det som tillgodoförts denne av resultatet, och i 10 § använts uttrycket "har rätt att lyfta". Så frågan är om termen utdelning verkligen behöver förstås så bokstavligen som HFD anser. Hade *in dubio contra fiscum* varit giltig i svensk skatterätt hade den utmärkt bort kunna tillämpas här, så likvärdigt giltiga tycker att de två olika tolkningsalternativen är.

4. Myten är alltså en myt – men bör den besannas?

Vid entydig lagtext innebär principerna om legalitet och likabehandling tydliga riktlinjer, för att inte säga förhållningsorder, till att en lagtexts lydelse inte bör kunna frångås. Den semantiska lydelsen kan emellertid många gånger vara vag och behöva tolkas. Då måste det göras med supplerande tolkningsverktyg, i regel praxis och förarbeten, och även här ske inom ramarna för legalitet och likabehandling. Det finns fall där lagtexten har blivit (uppenbart) felformulerad och/eller inte stått i överensstämmelse med de bakomliggande ändamålen och då bör lagtexten läsas i sitt systematiska sammanhang. Det finns enligt min erfarenhet inte heller i de fallen något i svensk skatterättspraxis som stöder att en *in dubio contra fiscum*-princip ska gälla ens i dessa situationer, och inte heller i andra, dvs. att resultatet av tolkningen typiskt sett bör vara till fördel för den skattskyldige.

Det är enligt min mening mest av godo att tolkningar i enskilda fall görs med beaktande av klara och entydiga tolkningsprinciper. En i praxis utvecklad *in dubio contra fiscum* skulle i och för sig kunna vara en sådan tolkningsprincip, men den skulle då komma i konflikt med de grundlagsstadgade principerna för legalitet och likabehandling. Även om de senare ibland kan tyckas

illusoriska²⁷ är de att föredra framför (medvetna) subjektiva icke rationella överväganden. En tillämpad *in dubio contra fiscum* på myndighets- och domstolsnivå skulle i det hänseendet av mig uppfattas som alltför riskabla. Vidare skulle jag ha svårt att acceptera att principen skulle vara ett förstahandsval vid tolkning av oklar lagtext på bekostnad av andra etablerade tolkningsprinciper. Jag anser slutligen att en avsaknad av *in dubio contra fiscum* inte särskilt allvarligt undergräver skattskyldigas rättssäkerhet. I tolknings-situationer är det analogiförbud som legalitetsprincipen innebär en betydligt starkare och verksam garant för den enskilde skattebetalarens rättssäkerhet, och likhetsprincipen detsamma för kollektivets rättssäkerhet. Därmed saknas inte vägledning från den högsta instansen. Kanske är det också i den första betydelsen som *in dubio contra fiscum* brukar hävdas, dvs. att skattskyldig inte får påföras skatt om det inte finns stöd i lagtext. I så fall bygger det enligt min mening på missuppfattningar eftersom det senare följer redan av föreskrifts-kravet, dvs. sentensen *nullum tributum sine lege*. Principen *in dubio contra fiscum* skulle snarare, om den nu inte är endast en myt, ta sikte på situationer där flera olika tolkningsalternativ faktiskt ryms inom lagtexten, men där det är oklart vilken som bör äga företräde. Men som framgått finns det flera goda skäl att inte lyfta fram principen i ljuset.

²⁷ Se Pålsson, Robert, Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, Skattenytt 2014 s. 554-569.

