



**EKONOMI
HÖGSKOLAN**

Lunds universitet

Institutionen för handelsrätt

VT 2010

HARK 12 Kandidatuppsats i skatterätt

Definitioner av kopplade avtal

Handledare: Lars-Gunnar Svensson

Författare: Stefan Norman

Sammanfattning

Författaren har redogjort för olika definitioner av kopplade avtal i civilrätten och i beskattningsrätten. Hjerner's definition av kopplade avtal har visat sig inte vara adekvat vid en prövning mot tio mål från Regeringsrätten. Författaren har föreslagit en allmän civilrättslig definition av kopplade avtal. Den definitionen har visat sig träffa alla tio prövade mål. Författaren har också föreslagit en tumregel som kan användas för att identifiera kopplade avtal i beskattningsrätten. Tumregeln har visat sig träffa de mål som inte uttryckligen är kopplade. Den föreslagna definitionen och även tumregeln har visat sig ha stöd i avtalsrätt, beskattningsrätt, förarbeten, doktrin och praxis.

Abstract

The author has given an account for definitions of chain transactions in Swedish civil law and in tax law. The definition of chain transactions put forth by Hjerner has been shown to not be adequate through a comparison with ten legal cases from Regeringsrätten. The author has suggested a general civil law definition of chain transactions. That definition has been shown to be applicable to all ten legal cases. The author has also suggested a rule of thumb to be used in tax law to identify chain transactions. The rule of thumb has been shown to identify all the cases that were not explicit chain transactions. The suggested definition and also the rule of thumb have been shown to be supported by contract law, tax law, preparatory work, literature and court rulings.

Nyckelord

Kopplade avtal

Ekvivalensprincipen

Avtalstolkning

Kringgående

Omkaraktärisering

Innehåll

1 Inledning.....	5
1.1 Bakgrund om kringgående av lagstiftning	5
1.2 Problembilden med kopplade avtal	5
1.3 Definitioner av kopplade avtal som ska testas	6
1.4 Metod, avgränsning och allmänt om texten	7
1.5 Syfte och problem i form av hypoteser	7
1.6 Civilrättsliga begrepp och skatterättsliga	8
2 Kopplade avtal i svensk civilrätt	8
2.1 Uttryckliga användningar av termen kopplade avtal.....	8
2.2 Sidoavtal.....	10
2.3 Sidolöpare.....	11
2.4 Tredjemansavtal	12
2.5 HD: Skälighetsbedömning av helhetsbedömnings konsekvenser	13
2.6 Sammanfattningar och slutsatser	14
3 Avtalsstolkning och definitionsförslag	15
3.1 Olika perspektiv kan styra avtalsstolkning	16
3.2 Tolkning i allmänhet	16
3.3 Tolkning av vad som är dolt.....	19
3.4 Tolkning av byten som kan ha dolda inslag	20
3.5 Bevisfrågor är viktiga vid avtalsstolkning	20
3.6 Invändning mot ekonomisk bedömning av avtal bemöts	22
3.7 Sammanfattningar och slutsatser med definitionsförslag.....	25
4 Kopplade avtal i beskattningsrätten	27
4.1 Lagstiftning	27
4.2 Förarbeten.....	27
4.3 Doktrin	28
4.4 Tio fall med kopplade avtal från Regeringsrätten	29
4.4.1 Närstående: Anställningsavtal och naturaförmån till maka.....	29
4.4.2 Intressegemenskap: Depositionsleasing av båtplats	31
4.4.3 Köp av fastighet och omedelbart återköp av en del av fastigheten	33
4.4.4 Billig rörelse och dyra tomter.....	35
4.4.5 Oberoende parter: Rättegarrantis premie kopplad till låneavtal	36
4.4.6 Ovillkorat aktieägartillskott följt av utdelning och omstrukturering	38

4.4.7	Prestation och betalning olika år sågs som byte	39
4.4.8	Överlåtelser under marknadsvärdena för att dela upp gemensamt ägande.....	41
4.4.9	Inkråmsöverlåtelser till underpris för uppdelning av gemensamt ägande	42
4.4.10	Sale and lease back med återköpsoption avsedd att användas	44
4.5	Sammanfattningar och slutsatser	45
5	Övergripande sammanfattningar och slutsatser.....	47
6.	Källor.....	49
6.1	Offentligt tryck	49
6.1.1	Lagstiftning	49
6.1.2	Förarbeten.....	49
6.2	Litteratur.....	50
6.2.1	Böcker	50
6.2.2	Tidskriftsartiklar	51
6.3	Rättsfall	51
6.3.1	HD	51
6.3.2	Regeringsrätten.....	51
6.4	Internetkälla.....	52

1 Inledning

1.1 Bakgrund om kringgående av lagstiftning

Redan på romartiden fanns det bland jurister olika uppfattningar om innebörden av kringgående av lagstiftning.¹ Debatt har sedan av och till förts utomlands och i Sverige om hur kringgående ska förstås och bemötas.² En lösning är lagtolkning.³ En annan lösning är lagstiftning,⁴ vilket den svenska Skatteflyktslagen som ska hindra rättshandlingar som strider mot lagstiftningens syften är ett exempel på.⁵ En ytterligare lösning är avtalstolkning för att korrekt rubricera avtal.⁶

Apropå avtalstolkning har Regeringsrätten uttalat att när den ska rubricera flera rättshandlingar, då utgår den från deras innebörd tillsammans.⁷ Detta för att rubriceringen ska stämma med den verkliga innebörden av rättshandlingarna. Invändningar om att det finns organisatoriska skäl för en omstrukturering är inte tillräckligt för att Regeringsrätten inte ska se de ingående transaktionerna tillsammans.⁸ Men denna sammantagna bedömning sker inte helt konsekvent.⁹ Det motiverar en undersökning av kopplade avtal.

1.2 Problembilden med kopplade avtal

Temat är kopplade avtal, vilket lite diffust kan beskrivas som avtal som är beroende av varandra och ska bedömas som ett avtal.¹⁰ Det är ett erkänt svårt problem att skatterättsligt definiera kopplade avtal, eftersom ingen har tidigare beskrivit hållbara kriterier på vad kopplade avtal är.¹¹ Författaren kommer att ge förslag på sådana hållbara kriterier.

Den problematiska utgångspunkten är att aktuell civilrätt är dispositiv medan skatterätten är tvingande.¹² Avtalsparter kan välja att gestalta sina mellanhavanden på olika sätt. Något sätt kan ge högre beskattning och något annat sätt kan ge lägre beskattning. Ett särdrag för skatterätten är just detta att flera parter som sluter avtal med varandra ofta kan ha ett gemensamt intresse gentemot Skatteverket. Genom att sluta flera avtal i stället för ett avtal

¹ Helmers s 23-36.

² Tex Helmers s 23-36, SOU 1975:77, Tiley 1987 och Hultqvist 1995.

³ Helmers s 29-36 och Bergström, 1978, s 305.

⁴ Helmers s 29-36 och proposition 1980/81:17 s 105.

⁵ Skatteflyktslagen § 2 p4 och Hultqvist, 1995 s 2.

⁶ Helmers 33.

⁷ RÅ 2004 ref 27.

⁸ RÅ 1998 ref 19.

⁹ Jfr RÅ 1989 ref 62 I och RÅ 2006 ref 74.

¹⁰ Bergström, 2003, s 10.

¹¹ Hultqvist, SN, 2007, Rättshandlingars verkliga innebörd.

¹² Hultqvist SN 2007 s 696-703

och genom att välja för ändamålet lämpliga priser på överlåtelser kan det bli en skatteförmån, som i sin tur motiverar Skatteverket att i beskattningssyfte försöka omkaraktärisera något eller några av avtalen eller att taxera utifrån andra priser än de avtalade. På så sätt blir det närmast fråga om att Skatteverket är motparten i stället för att avtalsparterna är varandras motparter.

När avtalsparter har gestaltat sina mellanhavanden i form av flera avtal som ger en skatteförmån, i stället för i formen av ett avtal som inte ger skatteförmån, blir det alltså utifrån ovanstående ett tolknings- och bevisproblem att avgöra om den verkliga innebörden är att det är ett eller flera avtal. Ett problem är hur valet ska göras mellan två rubriceringar som båda kan göras på en rättshandling.¹³ Det leder till problemet att på ett eller annat sätt har alla aktiviteter någon relation till varandra. Var ska gränsen dras för vilka avtal som ska anses vara kopplade? Författaren anser på samma tema att det överhuvudtaget inte har varit klart vad som menats med kopplade avtal eftersom vad som fanns var flera olika diffusa definitioner¹⁴ och ofta i form av exemplifieringar.¹⁵

Det område som ska täckas är tre kategorier av kombinationer av avtalsparter som sluter kopplade avtal. Kopplade avtal kan omfatta två oberoende parter.¹⁶ En annan möjlighet är att parterna är närstående på något sätt. En avtalspart kan vara gift med någon som också sluter avtal med den första parten. En ytterligare variant är att företag och dess ägare i intressegemenskap sluter avtal med utomstående part på ett sätt som ger en skatteförmån.

1.3 Definitioner av kopplade avtal som ska testas

Tre till synes intressanta definitioner av kopplade avtal ska undersökas för att ta reda på om de är adekvata. Författarens civilrättsliga definition är avsedd att vara principiellt allmängiltig. Eftersom den gemensamma partsavsikten är utgångspunkten vid avtalstolkning¹⁷ och författaren har funnit att kopplade avtal griper in i varandra på en mängd olika sätt,¹⁸ kan ett förslag på definition av kopplade avtal ges. Författarens förslag på en civilrättslig definition av kopplade avtal är att om den gemensamma partsavsikten var att ett avtal till någon del skulle regleras i ett eller flera andra avtal, då är de avtalen kopplade.

Hjerner's skatterättsliga definition förefaller vara användbar, men det är inte säkert att den är det eftersom den till stor del uttrycks genom ett exempel.¹⁹ Exemplet är att två parter kan överväga att sluta ett köpavtal om två saker men utformar det som flera avtal och låter de

¹³ Jfr Tiley, *British Tax Review* 1987 nr 6.

¹⁴ Tex Bergström, 2003, s 10 och Hultqvist, 2009, *Verklig innebörd i nytt rättsfall*.

¹⁵ Tex proposition 1975/76:81 s 129-130 och SOU 2008:94 s 45.

¹⁶ Hjerner s 289.

¹⁷ Tex Ramberg & Ramberg, s 131-132 och Hultqvist, 2007 s 696-703.

¹⁸ Jfr tex SOU 2008:94 s 45 och proposition 1981/82:165 s 237.

¹⁹ Hjerner s 288-289.

avtalade priserna bli sådana att det skattemässigt blir förmånligare än om det vore ett avtal. Om den ena sakens realisationsvinst skulle beskattas högt, då kan den ges ett lågt pris jämfört med marknadsvärdet. Samtidigt skulle den andra sakens realisationsvinst beskattas lågt och då kan den få ett högre pris enligt avtal.

Slutligen ska en tredje definition i form av en tumregel prövas. Den är avsedd att vara praktiskt användbar i skatterätten för att identifiera de avtal som är intressanta att pröva mot den teoretiska definitionen. Författaren har funnit att i beskattningsrätten är ett vanligt drag bland kopplade avtal att en skatteförmån uppkommer genom att en avtalspart får ett sämre utbyte av avtalet än en annan part.²⁰ Samtidigt är ekvivalensprincipen en grund för avtalstolkning utifrån avtalslagen § 36.²¹ Författaren har också uppfattat Regeringsrättens domskäl i en del mål som att ekvivalensprincipen var viktig för att tolka kopplade avtal som ett avtal.²² På grund av detta och ytterligare skäl som redogörs för i följande kapitel föreslår författaren därför en tumregel baserad på ekvivalensprincipen som kan användas för att identifiera kopplade avtal: Om ett avtal förutsätter något annat avtal för ett ekvivalent utbyte efter skatt, då är avtalen kopplade.

1.4 Metod, avgränsning och allmänt om texten

Juridisk metod ska användas för att bidra till att klargöra vad kopplade avtal är. Genom analyser och en syntes av definitioner av kopplade avtal i förarbeten och i doktrin, och analys av lagstiftning, och även praxis och doktrin om avtalstolkning, föreslås två nya definitioner av kopplade avtal. Tre hypoteser om definitioner av kopplade avtal ska också testas mot tio mål med kopplade avtal. Testmålen ska för fullständighetens skull omfatta de tre i avsnitt 1.2 nämnda kategorierna: Avtal med två oberoende parter, med närstående parter respektive parter i intressegemenskap. Fler än tre testmål ska användas därför att kopplade avtal i verkligheten finns i många skiftande former medan abstraktioner riskerar att överförenkla. Det ger också undersökningen en större tillförlitlighet genom att minska risken för att en enstaka feltolkning av de ibland svårtolkade målen ska få en stor inverkan på undersökningen.

Av tidsskäl faller indirekt beskattning, offentlig rätt, mellanmansrätt, arbetsrätt och EU-rätt utanför ämnet i denna uppsats. Redundans är avsedd att underlätta läsningen.

1.5 Syfte och problem i form av hypoteser

Uppsatsens syfte är att bidra till att klargöra vad kopplade avtal är. Författaren kommer att ge förslag på hållbara kriterier som grundas på gällande rätt och vedertagen avtalstolkning.

²⁰ Tex RÅ 1973 Fi 344, RÅ 1986 ref 75 och RÅ 2009 ref 85.

²¹ Ramberg & Ramberg s 38-39.

²² RÅ 1998 ref 19 och RÅ 2009 ref 85.

En hypotes är att författarens förslag till civilrättslig definition av kopplade avtal är adekvat. Det är den om den träffar alla tio testfall. Författarens förslag till definition är att om den gemensamma partsavsikten var att ett avtal till någon del skulle regleras i ett eller flera andra avtal, då är de avtalen kopplade.

En andra hypotes är att professor Hjerner's definition av kopplade avtal i samband med beskattning är adekvat. Den definitionen är att avtal är kopplade när det finns ett outtalat villkor att två avtals innehåll ska gälla samtidigt.²³

En tredje hypotes är att författarens skatterättsliga tumregel är adekvat. Tumregeln är att om ett avtal förutsätter något annat avtal för ett ekvivalent utbyte efter skatt, då är avtalen kopplade.

1.6 Civilrättsliga och skatterättsliga begrepp

Kan det vara så att termen kopplade avtal har en annan innebörd i skatterätten än i civilrätten? Civilrättsliga termer bör normalt ha samma innebörd i skatterätten som i civilrätten.²⁴ Det bidrar till att göra skattedomstolarnas beslut förutsägbara för åtminstone skatteexperter. Men civilrättsliga ord har ibland olika innebörd i olika civilrättsliga sammanhang.²⁵ Vissa termer som fastighet, ekonomisk förening och inkomst har också sedan länge en annan innebörd i skatterätten än i civilrätten.²⁶ Det är vanligt att civilrättsliga begrepps innebörd preciseras i skatterättsliga domstolar.²⁷ Därför ska definitioner av begreppet kopplade avtal först sökas i civilrätten och därefter i skatterätten.

2 Kopplade avtal i svensk civilrätt

2.1 Uttryckliga användningar av termen kopplade avtal

Författaren har inte hittat termen kopplade avtal i själva lagstiftningen. Däremot nämns den i förarbeten. Departementschefen har i proposition om förslag om ändring i avtalslagen uttalat att avtal kan vara olika starkt kopplade till varandra.²⁸ En möjlighet är att flera avtal mellan samma parter är kopplade. Författaren anser att det är möjligt att det ska tolkas som att avtalen är kopplade om parterna är desamma och avtalens innehåll har en anknytning till varandra. Ett exempel i propositionen är köp av fastighet och ett entreprenadavtal om

²³ Hjerner s 289.

²⁴ Bergström, 1978, s 94.

²⁵ Bergström, 1978, s 81.

²⁶ Bergström, 1978, s 60.

²⁷ Melz, 2004, s 228-230.

²⁸ Proposition 1975/76:81 s 129-130.

byggande av ett hus på fastigheten med samma avtalsparter i båda avtalen.²⁹ Sådana avtal bör vid skälighetsbedömningar enligt avtalslagen § 36 bedömas som om de vore ett avtal:

Det finns i princip inte någon anledning att bedöma rättsverkningarna av flera sådana sammankopplade avtal på annat sätt än om parternas mellanhavanden i sin helhet reglerats i ett enda avtal.³⁰

En annan möjlighet är att samtidiga avtal mellan fler än två parter är kopplade.³¹ Även i sådana fall kan generalklausulen mot oskäligen avtalsvillkor användas. Avtal kan också vara beroende av varandra utan direkt koppling så som avtal mellan grossist och detaljhandlare respektive detaljhandlaren avtal med köpare. De avtalen kan påverka varandra på ett sådant sätt att generalklausulen kan användas för jämkning till fördel för en konsument. Propositionen nämner som exempel att en grossist kan ha avtalat bort hävningsrätten med en detaljhandlare som får ett köpavtal hävt av en konsument med stöd av lag. Då bör generalklausulen kunna användas för att ge detaljisten hävningsrätt mot grossisten trots deras avtal. Sådan regressrätt med stöd av generalklausulen har även nämnts i en senare proposition.³² De rättsverkningar som propositionen förordar för kopplade avtal är alltså inte unika för just kopplade avtal.

Bostadsutskottet har i ett betänkande kort beskrivit kopplade avtal i samband med hyresavtal: ”dvs. hyresavtal som är knutna till avtal om andra nyttigheter, t.ex. biluppställningsplats eller rätten att använda möbler.”³³ Vad menas med att två avtal är knutna till varandra? Författaren tror att det kan vara så att rätten att skriva avtal om biluppställningsplats förutsätter ett hyresavtal om bostad som har en anknytning till parkeringsplatsen. Anknytningen kan vara att det är samma ägare till både bostaden och parkeringen. Rätt att använda möbler borde rimligen vara knutet till ägaren av bostaden eller hyresgästen som har ett hyresavtal med bostadsägaren. Det gäller alltså två parter i flera avtal.

Tillvalsutredningen har också beskrivit kopplade avtal.³⁴ Sådana avtal beskrevs i samband med hyresrättsbostäder:

²⁹ Proposition 1975/76:81 s 129-130.

³⁰ Proposition 1975/76:81 s 129.

³¹ Proposition 1975/76:81 s 129-130.

³² Proposition 1988/89:76 s 66 och Bernitz, s 82.

³³ Bostadsutskottets betänkande 1983/84:BoU29 s 18.

³⁴ SOU 2008:94 Tillvalsutredningen s 45.

Hyrans dominerande karaktär får också konsekvenser för de avtal som ingåtts kopplat till hyresavtalet, dvs. avtal vars förutsättning är hyresavtalet. Om hyresavtalet upphör, upphör också det kopplade avtalet att gälla, t.ex. avtal om bilplats.³⁵

Utredningen beskriver alltså avtal kopplade till hyresavtal i termer av förutsättningar.³⁶ Två avtal är kopplade om det är så att det ena avtalets giltighet är beroende av det andra avtalets giltighet.

Lagutskottet har år 1972 beskrivit kopplade avtal i samband med hyreslagen.³⁷ Arbetsgivare som tecknade hyresavtal med sina anställda kunde låta ett avtalsvillkor vara att om anställningen skulle avslutas, då skulle hyresavtalet också upphöra. Det kallade lagutskottet kopplade avtal. Beroende på om hyresrätten var en del av ett tjänsteavtal eller åtminstone till en del ett hyresavtal blev det kopplade hyresavtalets besittningsskydd olika starkt. Om det sistnämnda var fallet gjordes en intresseavvägning mellan arbetsgivarens behov av att kunna överlåta hyresrätten till en ny anställd och den tidigare anställdes behov av att bo kvar. För att sammanfatta var avtalen kopplade när uppsägning av det ena avtalet var beroende av uppsägning av det andra avtalet. Men möjligheten att verkligen säga upp hyresavtalet var begränsat i vissa fall och en intresseavvägning gjordes av konsekvenserna av att låta det kopplade avtalet bestå eller upphöra.

En kortfattad definition och följd av kopplade avtal i civilrättens doktrin är att ”avtal som är beroende av varandra, s.k. kopplade avtal, ses som en enhet”.³⁸ Sådana ska vid avtalstolkning tolkas tillsammans. En lite utförligare beskrivning är ”kopplade avtal i sammanvävda förfaranden där de enskilda rättshandlingarna inte kan förstås annat än i sitt sammanhang”.³⁹

2.2 Sidoavtal

Vid avtalsförhandlingar kan parterna komma överens om att de ska ingå ett huvudavtal som ska kompletteras av sidoavtal.⁴⁰ Sidoavtalens kompletterande innehåll ska gälla vid händelse av särskilda omständigheter, medan huvudavtalet gäller vid vanliga omständigheter.

Regeringsrätten har använt uttrycket i RÅ 1999 ref 14 som refereras nedan. Författaren anser att det är tydligt att huvudavtal och sidoavtal är kopplade eftersom det är samma avtalsparter,

³⁵ SOU 2008:94 Tillvalsutredningen s 45.

³⁶ SOU 2008:94 Tillvalsutredningen s 45.

³⁷ LU 1971:7 s 3-4.

³⁸ Bergström SN 2003 s 10.

³⁹ Hultqvist SvSkt 2009 s 111.

⁴⁰ Hedwall s 39.

avtalen reglerar samma mellanhavanden och huvudavtalet är en förutsättning för sidoavtalets existens. Därför ska de bedömas som ett avtal.

I en tidigare proposition om konkurrenslagen har avtal mellan detaljhandlare och andra i distributionskedjan beskrivits som beroende av varandra utan att vara kopplade.⁴¹ Det kunde vara avtal mellan olika näringsidkare i distributionskedjan. Men ett exempel på en sorts kopplade avtal nämns i propositionen: ”En avtalspart kan t.ex. ha ingått ett på avtalet grundat sidoavtal med en tredje person.”⁴²

2.3 Sidolöpare

Författaren anser att en ytterligare variant av kopplade avtal är sidolöpare. Distans- och hemförsäljningslagen 5:1 skyddar konsumenter från skriftliga avtalsklausuler som förbjuder försäljaren att sluta avtal med konsumenten med annat innehåll än det skriftliga avtalet. Ramberg och Ramberg benämner det som ett förbud mot sidolöpare.⁴³ Författaren bedömer att eftersom sidolöparen ändrar ett tidigare avtal är avtalen kopplade.

Generalklausulen mot oskäligen avtalsvillkor är tillämplig mot sidolöpare.⁴⁴

Departementschefen har uttryckt att den särskilt bör användas mot vissa sidolöpare:

Jag vill understryka att det givetvis finns särskilda skäl att tillämpa generalklausulen i fall då en starkare avtalspart har drivit igenom att vissa villkor rörande förhållandet mellan parterna tas upp i ett separat avtal och avsikten härvid har varit att kringgå lagregler eller att tillskansas sig fördelar på motpartens bekostnad. Över huvud taget bör införandet av den nya generalklausulen medföra förbättrade möjligheter att komma till rätta med s.k. sidolöpare.⁴⁵

Det är ett tydligt uttalande av departementschefen om att generalklausulen mot oskäligen avtalsvillkor är en rättslig grund som kan användas för att motverka kringgående av lagstiftning och även korrigera avtal som ger ett ojämlikt utbyte för avtalsparterna. Författaren anser att uttalandet om kringgående av skattelagstiftning genom sidolöpare skulle med teleologisk tolkning kunna motivera att bedöma ett huvudavtal och sidolöpare som ett avtal. Men departementschefen uttalar också att tredje mans intresse ska tillgodoses på annat sätt än med hjälp av generalklausulen.⁴⁶ Författaren bedömer att skatteverket kan ses som tredje man

⁴¹ Proposition 1981/82:165 s 237.

⁴² Proposition 1981/82:165 s 237.

⁴³ Ramberg & Ramberg, 2007, s 167.

⁴⁴ Proposition 1975/76:81 s 129.

⁴⁵ Proposition 1975/76:81 s 129.

⁴⁶ Proposition 1975/76:81 s 130.

och det är ett argument mot att använda generalklausulen för att bedöma flera avtal som en helhet.

Å andra sidan är analog lagtolkning utifrån aktuell lagstiftnings alla syften enligt Bergstöm ett bra sätt att bemöta försök till skatteflykt.⁴⁷ I Regeringsrättens praxis sedan 90-talet har också lagars allmänna syften blivit viktigare än tidigare vid lagtolkning.⁴⁸ Det kan tilläggas att klar lagtext nu går före förarbetens lydelse, medan förarbeten som stämmer med lagtext följs av Regeringsrätten. Författaren anser därför att om flera avtal var för sig är oskäliga, men bedömda som ett avtal blir skäliga, är generalklausulens allmänna syfte att verka för skäliga avtalsvillkor ett rättsligt argument för att bedöma avtalen som ett avtal. Departementschefen uttalade också apropå generalklausulen att kopplade avtal ska bedömas som om de vore ett avtal.⁴⁹ Vilket argument för bedömning av kopplade avtal som om de vore ett avtal som väger tyngst kan diskuteras. Förvisso är lagtext högre upp i argumenthierarkin än förarbeten.

Författaren bedömer att om någon avtalspart vill jämka eller ogiltigförklara ett kopplat avtal med stöd av generalklausulen, då är det möjligt enligt propositionen. Om skatteverket vill bedöma kopplade avtal som en helhet, då är några grunder generalklausulens allmänna syfte om ekvivalens med stöd av Regeringsrättens senare tendens att lägga vikt vid lagstiftnings allmänna syften och även uttalandet i propositionen om att kopplade avtal ska ses som ett avtal.

2.4 Tredjemansavtal

Tredjemansavtal kan ge rätt till avtal som författaren tolkar som kopplade avtal eftersom det är avtal vars existens förutsätter ett annat avtal. Generellt är tredjemansavtal sådana avtal mellan två parter som ger en tredje man en självständig rätt mot den ena eller båda avtalsparterna.⁵⁰ Tredje man kan via domstol kräva fullgörande av den part som enligt avtalet ska fullgöra något till förmån för tredje man. Detta trots att tredje man inte är part i avtalet. Ett exempel på detta är NJA 1971 s 412 i vilket ett tredjemansavtal gav tredje man rätt att sluta ett arrendeavtal med visst innehåll med en köpare.⁵¹ Tredjemansavtal är ett undantag till huvudregeln att avtal bara har rättsverkan mellan avtalsparterna.⁵² En avtalspart kan antingen göra motpartens skyldighet att ingå avtal med tredje man till en avtalspunkt eller kräva det

⁴⁷ Bergström, 1978, s 305.

⁴⁸ Bergström SN 2003 s 2-13.

⁴⁹ Proposition 1975/76:81 s 129.

⁵⁰ Adlercreutz, 2002 s 142-143.

⁵¹ NJA 1971 s 412.

⁵² Adlercreutz & Gorton, 2010, s 35.

som en förutsättning för att överhuvudtaget ingå avtal med motparten.⁵³ Avtalslagen § 36 kan användas mot oskäliga tredjemansavtal.⁵⁴

2.5 HD: Skälighetsbedömning av helhetsbedömnings konsekvenser

Ett mål från HD kan få illustrera att i det enskilda fallet då flera avtal bedöms som ett avtal behöver rättsföljderna inte vara självklara. I NJA 2007 s 1018 bedömde HD fyra avtal som enligt avtalsvillkoren uttryckligen var en del av varandra.

I ett samarbetsavtal stod att övriga avtal, till exempel ett hyresavtal, relaterade till en bensinstation var en del av samarbetsavtalet. Avtalens giltighet var beroende av varandra på så sätt att om ett skulle sägas upp då skulle de andra avtalen enligt avtalsvillkor anses vara uppsagda. Fastighetsägaren sa upp alla fyra avtal och gav och utfäste ”ex gratia” större belopp som kompensation. Hyresgästen krävde skadestånd för positivt kontraktssintresse för obefogad uppsägning av hyresavtalet. JB 12:58 b ger vid obefogad uppsägning av hyreskontrakt för lokal hyresgäster rätt till ersättning i form av en årshyra eller mer för att täcka den förlust som orsakats av uppsägningen.⁵⁵

För att avgöra om uppsägningen var befogad gjorde HD i enlighet med förarbeten en avvägning av den ena partens intresse av att kunna säga upp samarbetsavtal med tillhörande avtal som hyresavtal och den andra partens intresse av att kunna fortsätta hyra lokalen. Även samarbetsavtalet som uttryckligen gjorde alla fyra avtal till ett beaktades och särskilt att avtalsvillkor var att om ett av avtalen sades upp, då skulle de andra också vara uppsagda. HD fäste även vikt vid ersättningen ex gratia från fastighetsägaren. I intresseavvägningen ingick också att alternativet att utsträcka det skydd hyresavtal ger från obefogad uppsägning till att även ge rätt till ersättning för att andra avtal än hyresavtalet sägs upp vore att gå för långt i ljuset av vad som gäller för ersättning i liknande situationer som kommission. Hyresgästen fick därför ingen ytterligare ersättning än den som redan hade getts och den ersättning som utfästs av hyresvärden. Den rätt till ersättning som JB 12:58 b skulle kunna ge ansågs inte gälla i detta fall med fyra avtal. Domstolen bedömde avtalen tillsammans eftersom de uttryckligen var kopplade så att de var ett avtal. Men den rätt som ett av avtalen skulle ha gett utsträcktes inte till de övriga. Hyresvärden ansågs utifrån en intresseavvägning ha haft fog för uppsägningen av hyresavtalet. Eftersom uppsägningen av hyresavtalet var befogad hade hyresgästen inte rätt till ersättning enligt JB.⁵⁶

Dissidenterna uppfattade majoritetens domskäl som en tolkning av avtalen som flera avtal och inte som ett avtal. Dissidenterna bedömde avtalen som ett enda avtal även när det gällde intresseavvägningens konsekvenser och att Jordabalkens regler skulle gälla hela avtalet, inte bara den del som uttryckligen gäller hyra av lokal. Dissidenterna gjorde därför en annorlunda intresseavvägning som innebar att uppsägningen var obefogad.

⁵³ SOU 1974:83 s 159.

⁵⁴ Proposition 1975/76:81 s 129.

⁵⁵ NJA 2007 s 1018.

⁵⁶ NJA 2007 s 1018.

Eftersom avtalen skulle anses som ett och det skydd JB ger hyresavtal även skulle omfatta övriga delar av avtalet ansåg de att hyresgästen hade rätt till skadestånd som skulle ge kompensation för förlorad näringsverksamhet.⁵⁷

Det faktum att flera avtal bedöms som ett avtal inte nödvändigtvis behöver betyda att de lagregler som gäller en del av avtalet utsträcks till att gälla hela avtalet. Domstolen erkände avtalen som ett samarbetsavtal i vilket tre andra avtal ingick, men i intresseavvägningen som gjordes för att bedöma om uppsägningen av hyresavtalet var befogat särskiljdes avtalen från varandra. Rättsföljderna av att de fyra avtalen var ett avtal var alltså inte självklara.

2.6 Sammanfattningar och slutsatser

En utgångspunkt i svensk civilrätt är att bedöma rättshandlingar var för sig.⁵⁸ Men undantag kan göras för kopplade avtal.⁵⁹ Det finns många olika definitioner av kopplade avtal i civilrättens förarbeten och doktrin. En utgår från beroende mellan avtal: ”avtal som är beroende av varandra, s.k. kopplade avtal, ses som en enhet.”⁶⁰ En annan utgår från begriplighet: ”kopplade avtal i sammanvävda förfaranden där de enskilda rättshandlingarna inte kan förstås annat än i sitt sammanhang”.⁶¹ En tredje variant utgår från exempel där olika avtals innehåll har anknytning till varandra, som avtal om tomtmark respektive avtal om byggnad på tomten.⁶² En definition handlar om anknytning mellan avtal och exemplifieras med avtalsinnehåll som har anknytning till varandra: ”dvs. hyresavtal som är knutna till avtal om andra nyttigheter, t.ex. biluppställningsplats eller rätten att använda möbler.”⁶³ En ytterligare definition utgår från avtalens giltighet: Två avtal är kopplade om det är så att det ena avtalets giltighet är beroende av det andra avtalets giltighet.⁶⁴ En liknande version är att avtal är kopplade när uppsägning av det ena avtalet är beroende av uppsägning av det andra avtalet.⁶⁵ Den mångfald av definitioner av kopplade avtal som har beskrivits illustrerar att ord kan ha olika innebörd redan i civilrätten.⁶⁶

Särskilda termer som sidoavtal, sidolöpare och tredjemansavtal finns för vissa avtal som i sin tur kan vara eller ge rätt till kopplade avtal. Sidoavtals kompletterande innehåll ska gälla vid händelse av särskilda omständigheter, medan huvudavtalet gäller vid vanliga

⁵⁷ NJA 2007 s 1018.

⁵⁸ Hultqvist, Verklig innebörd i nytt rättsfall, 2009 .

⁵⁹ Proposition 1975/76:81 s 129.

⁶⁰ Bergström SN 2003 s 10.

⁶¹ Hultqvist SvSkt 2009 s 111 .

⁶² Proposition 1975/76:81 s 129-130.

⁶³ Bostadsutskottets betänkande 1983/84:BoU29 s 18.

⁶⁴ SOU 2008:94 Tillvalsutredningen s 45.

⁶⁵ LU 1971:7 s 3-4.

⁶⁶ Jfr Bergström, 1978, s 81.

omständigheter.⁶⁷ Författaren anser att det är tydligt att huvudavtal och sidoavtal är kopplade eftersom det är samma avtalsparter, samma mellanhavanden som regleras, huvudavtalet är en förutsättning för sidoavtalets existens och därför ska de bedömas som ett avtal. Sidolöpare finns också.⁶⁸ Författaren bedömer att eftersom sidolöparen förutsätter att det redan finns ett ytterligare avtal och som ändras av sidolöparen är avtalen kopplade. Det är ju fråga om ett nytt avtal som ändrar ett tidigare huvudavtal i något avseende. En ytterligare variant är tredjemansavtal. Tredjemansavtal kan ge tredje man rätt till avtal som författaren tolkar som kopplade avtal eftersom dess existens förutsätter ett annat avtal.⁶⁹

Rättsföljderna av att avtal utifrån förarbeten eller doktrin kan beskrivas som kopplade är inte alltid självklara. I NJA 2007 s 1018 bedömde HD fyra avtal som enligt avtalsvillkoren uttryckligen var en del av varandra. Rättsföljderna av att flera avtal var ett avtal var inte självklara och ledde till dissens. De rättsverkningar för vissa kopplade avtal som förordas i proposition om ändring av avtalslagen är inte unika för just kopplade avtal.⁷⁰

En preliminär sammanfattning av begreppet civilrättsligt kopplade avtal kan nu göras. Avtal är kopplade när ett avtals uppkomst, rätt att sluta avtalet, dess innehåll, giltighet eller uppsägning regleras i annat avtal, eller om det ligger i sakens natur att olika avtals innehåll är beroende av varandra eller har en naturlig anknytning till varandra.⁷¹ Varje punkt kan vara tillräcklig för att avtal ska kunna anses vara kopplade.

Vid en närmare granskning är det uppenbart vad en del av begreppets kärna är. Författarens preliminära definition är att ett avtal på något sätt är reglerat i något eller några andra avtal. Regleringen kan vara explicit uttryckt i avtalstext, eller dold genom att den inte är uttryckt. Om regleringen är dold, då har rättskällorna ansett att avtal kan vara kopplade när avtalens innehåll har en sådan anknytning till varandra att det får anses vara så att det ena avtalets innehåll är påverkat av det andra avtalets innehåll.⁷² När ett avtal är reglerat i ett eller flera andra avtal, då är de kopplade, anser författaren.

3 Avtalstolkning och definitionsförslag

⁶⁷ Hedwall, s 39.

⁶⁸ Ramberg & Ramberg, 2007, s 167.

⁶⁹ Adlercreutz, 2002.

⁷⁰ Proposition 1975/76:81 s 129-130.

⁷¹ Bergström 2003 s 10, Hultqvist SvSkt 2009, s 111, Proposition 1975/76:81 s 129-130, Bostadsutskottets betänkande 1983/84:BoU29 s 18, SOU 2008:94 Tillvalsutredningen s 45, LU 1971:7 s 3-4 och jfr Hedwall, s 39, Ramberg & Ramberg, 2007, s 167 och Adlercreutz 2002.

⁷² Tex proposition 1975/76:81 s 129-130 och bostadsutskottets betänkande 1983/84:BoU29 s 18.

3.1 Olika perspektiv kan styra avtalstolkning

Varför är ekvivalens ett lämpligt kriterium i en tumregel för att identifiera kopplade avtal? I svensk rätt är den vanligaste synen på avtal att det är ett löfte, men det finns också lagstiftning som förutsätter ömsesidig rättvisa och balans mellan parternas prestationer.⁷³

Löftesperspektivet utgår från en liberal traditions moraluppfattning som innebär krav på hederlighet. Avtalsparterna ses som motståndare som är förpliktade att hålla sina frivilligt givna löften. Det andra perspektivet är en rättvisebaserad kontraktsuppfattning som utgår från Aristoteles idé om vänskapen som förebild för alla relationer.⁷⁴ Liksom alla andra teorier om avtal baseras denna på att avtal ska vara till ömsesidig nytta. Avtalslagen § 36 om oskäligen avtalsvillkor uttrycker den rättvisebaserade kontraktsuppfattningen, men även innan dess tillkomst fanns konsumentlagstiftning och praxis som uttryckte detta perspektiv. Avsikten med § 36 var att parter som verkade vara jämställda men i verkligheten inte var det skulle få ökat skydd.⁷⁵ Generalklausulen är tillämplig på alla avtal.⁷⁶

Kännedom om båda perspektiven behövs för att förstå och tillämpa avtalsrätten.⁷⁷ Votinius har gett exempel på att de olika perspektiven ger olika urval av rättsliga argument och därför olika slutsatser vid avtalstolkning. Författaren bedömer att analogivis skulle därför tolkning av flera avtal som var för sig är oskäligen men är skäligen tolkade som ett avtal vara en grund för att tolka flera avtal som ett avtal. Intressegemenskap som till exempel mellan bolag och dess ägare vore ett skäl för att göra en sådan samlad bedömning eftersom det inte är jämställda parter. Det finns även fler skäl till att göra ekvivalens till ett kriterium i en tumregel som identifierar avtal som troligen är kopplade.

3.2 Tolkning i allmänhet

För att kunna skapa såväl en skatterättslig tumregel som en civilrättslig definition av kopplade avtal behövs en överblick av vedertagen avtalstolkning. HD har uttalat att när ett avtals innehåll behöver tolkas bör det ses som en helhet. En del av avtalets innehåll kan påverka tolkningen av andra delar. HD har formulerat att ”Ett avtal bör ses som en sammanhängande helhet, och man kan därför vid tolkningen av en klausul ofta hämta ledning i andra klausuler i avtalet.”⁷⁸

⁷³ Votinius, 2005.

⁷⁴ Votinius, 2005.

⁷⁵ SOU 1974:83 s 110 ff, proposition 1975/76:81 s 29, s104 ff och s 117.

⁷⁶ Votinius 2005.

⁷⁷ Votinius, 2005.

⁷⁸ NJA 1990 s 24.

Men mer än avtals lydelse spelar roll vid avtalstolkning.⁷⁹ Stöd för det finns i förarbeten till avtalslagen:

Vad som skall anses utgöra innehållet av en avgiven viljeförklaring hava domstolarna att fastställa genom tolkning av förklaringen, varvid hänsyn naturligtvis bör tagas icke blott till dennas ordalydelse utan till samtliga omständigheter, som kunna vara av betydelse för ett riktigt bedömande av dess innebörd. Påstår den, som avgivit viljeförklaringen, att dess sålunda fastställda innehåll är ett annat än det av honom åsyftade, har han att förebringa bevisning härom.⁸⁰

En del avtal kan helt bortses ifrån. Skentransaktioner är sådana som inte är avsedda att fullgöras.⁸¹ Skatterättsligt är de inte giltiga. Civilrättsligt är de inte heller giltiga, med undantag för godtroende tredje man som inträder i sådant avtal enligt Avtalslagen § 34. Skenavtal tolkas utifrån att den gemensamma partsavsikten har varit att det inte skulle ingås något avtal.⁸² Men inte bara skenavtal tolkas utifrån vad parterna har haft för gemensam avsikt.

I svensk civilrätt tolkas avtal i första hand utifrån den gemensamma partsviljan.⁸³ Om den gemensamma viljan strider mot vad parterna har uttryckt, då gäller den gemensamma viljan som avtalsinnehåll. Detta har av Adlercreutz och Gorton benämnts intersubjektiv tolkning eftersom det gäller båda parter avsikt, medan subjektiv tolkning utgår från en parts avsikt.⁸⁴ Det har hävdats i litteraturen att den gemensamma partsviljan och omständigheterna i det enskilda fallet ska vara mindre viktig än dispositiva lagregler.⁸⁵ Men domstolarna har inte anammat den uppfattningen och lägger fortsatt större vikt vid gemensam partsavsikt. Svårigheter blir det när det inte går att enkelt fastställa vad den gemensamma viljan var vid avtalets ingående.⁸⁶ Eftersom förutsebarhet är viktigt i näringslivet bör objektiva omständigheter som ett skriftligt avtals betydelse för en utomstående betraktare vara mycket viktigt vid avtalstolkning. Både bokstavstolkning och strävan efter en opartisk tolkning kallas av Adlercreutz och Gorton objektiv tolkning.⁸⁷ Den gemensamma partsviljan är därför utgångspunkten i en civilrättslig definition av kopplade avtal som författaren föreslår.

⁷⁹ Almén mfl, 1914, s 140.

⁸⁰ Almén mfl, 1914, s 140.

⁸¹ SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul, s 47-48.

⁸² Ramberg och Ramberg, s 132.

⁸³ Ramberg & Ramberg, s 131-132, Fohlin s 36, och Hultqvist SN 2007 s 696-703.

⁸⁴ Adlercreutz & Gorton, 2010, s 40-42.

⁸⁵ Adlercreutz & Gorton, 2010, s 25.

⁸⁶ Ramberg & Ramberg, 2007, s 150-174.

⁸⁷ Adlercreutz & Gorton, 2010, s 40-42.

Domstolar använder sig också av många fler principer för att göra en samlad bedömning av avtals innehåll.⁸⁸ Lag eller praxis kan ge normer som hjälper till att fylla ut luckor i avtalets innehåll. Avtalets syfte kan också användas för att komplettera avtalets innehåll och för att tolka använda ords betydelse. Avtalets strukturella uppbyggnad kan användas för att tolka en del av innehållet. Illojalitet i form av ond tro om att motparten har missuppfattat avtalet medför att den som har ond tro själv blir bunden av motpartens missuppfattning. Händelser före och efter avtalstidpunkten kan också användas vid avtalstolkning. Det kan röra sig om marknadsföring, avtalsutkast, partsbruk, konkludent handlande, integrationsklausuler om skriftlighetskrav och så kallade sidolöpare, det vill säga senare avtal som ändrar det ursprungliga avtalets innehåll. Författaren anser att sidolöpare kan beskrivas som en form av kopplade avtal, eftersom sidolöparen reglerar huvudavtalet genom en senare ändring.

Oskäliga avtalsvillkor kan av domstolar jämkas antingen med stöd av Avtalslagen § 36 eller med dold kontroll vilket innebär att avtalet tolkas så att det får ett skäligt innehåll. Skälighetsbedömningar bygger på ekvivalensprincipen som innebär att avtal syftar till att parterna ska få ett ungefär likvärdigt utbyte av avtalet.⁸⁹ Utbytet förutsätts åtminstone vara positivt för båda parter. Ett problem med ekvivalensprincipen är att det inte går att objektivt fastställa värden att jämföra mellan. Priser kan inte vara objektiva till exempel eftersom köparens vilja att betala olika priser varierar med omständigheterna.

Författaren bedömer att ekvivalens i avtalsparternas utbyte kan, men behöver inte, råda när avtalade priser är marknadspriser. En underordnad part i en intressegemenskap kan sälja något till ett marknadspris som är lägre än anskaffningsvärdet och det ger inte ett ekvivalent utbyte för säljaren, om det inte finns särskilda omständigheter som till exempel ett stort behov av ökad likviditet som bäst eller bara kan uppnås genom försäljningen. Försäljningspris som överstiger marknadspriset kan brista i ekvivalens ur säljarens synvinkel om den sålda tillgången hade ett större värde för säljaren än vad marknadspriset var. Det kan gälla en såld tillgång som inte kan ersättas och som för säljaren är värd mer än marknadspriset.

Författaren anser att analogivis skulle ekvivalensprincipen kunna användas för att motivera en samlad bedömning av flera avtal, så som är fallet med kopplade avtal. Om flera avtal är oskäliga var för sig men skäliga sedda tillsammans, då är det ett argument för att tolka flera avtal som om de vore ett.

Att Regeringsrätten har utgått från att utbytet av avtal ska vara ömsesidigt givande och därför har tolkat flera avtal som ett när de har varit oskäliga var för sig anser författaren vara

⁸⁸ Ramberg & Ramberg, 2007, s 150-174.

⁸⁹ Ramberg & Ramberg, 2007, s 38-39.

fallet i RÅ 1998 ref 19 eftersom det ena avtalet gynnade den ena parten medan det andra avtalet gynnade den andra parten. Regeringsrätten använde ordet ”säregna”⁹⁰ för att beteckna avtalen tolkade var för sig. Ordet ”rimliga”⁹¹ användes för att beskriva dem sedda tillsammans, med tanke på det ömsesidiga utbytet. Eftersom det var balansen av parternas utbyte av avtalen som var centralt i målet, är en författarens tolkning att ekvivalensprincipen låg till grund för Regeringsrättens avgörande. Ytterligare stöd finns i RÅ 2009 ref 85 i vilket flera avtal om underprisöverlåtelser bedömdes som giltiga, men de gav ett ojämnt utbyte om de sågs var för sig. Regeringsrätten gjorde en samlad bedömning av alla avtal och fann att då blev utbytet likvärdigt. Det är två rättsfall med dold kontroll. Ekvivalensprincipen verkar redan användas som grund för att göra en sammantagen bedömning av flera avtal. Det stödjer författarens förslag om utgångspunkt i ekvivalensprincipen i en skatterättslig tumregel som identifierar avtal som troligen är kopplade.

3.3 Tolkning av vad som är dolt

En utmaning för definitioner av kopplade avtal är att träffa även det som är dolt. Hur ska det som är dolt eller inte lätt synligt för tredje man upptäckas och förstås? Termen avtalsinnehåll betyder det innehåll som efter tolkning av all information framstår som avtalat.⁹² Det omfattar både sådant som har uttryckts och sådant som underförstått har varit en del av avtalets innehåll. Det underförstådda avtalsinnehållet ska åtminstone ha varit medvetet känt och parterna ska ha fattat beslut om det. Däremot termen objektivt avtalsinnehåll betyder det innehåll som framkommer efter en första grundläggande objektiv tolkning av avtals lydelse. Tolkningsdata som inte inkluderas bland de som kan användas vid domstols avtalstolkning är de som vid en objektiv bedömning inte borde ha varit kända för parterna när avtalet ingicks. Det är sådant som inte har varit synligt för avtalsparterna när de slöt avtalet. Det som däremot var synligt kallas för den intersubjektiva ramen.

Det kan vara mödan värt att klargöra Adlercreutz och Gortons terminologi ytterligare.⁹³ Tydning är att tolka ett avtals eller viljeförklarings innebörd utifrån dess lexikala betydelse, övriga avtalet, språkvetenskap och avtalssituationen. Tolkning är ytterligare bearbetning med mer tolkningsdata som kan leda till att något tolkas in som en del av avtalet, eller borttolkas som inte tillhörigt avtalet, eller omtolkas det vill säga att något avtalsinnehåll ges en annan innebörd än vad som framkommer genom tydning av dess lydelse.

⁹⁰ RÅ 1998 ref 19 s 114.

⁹¹ RÅ 1998 ref 19 s 114.

⁹² Adlercreutz & Gorton, 2010, s 52-55.

⁹³ Adlercreutz & Gorton, 2010, s 45-47.

Författaren bedömer att tumregeln löser problemet att upptäcka det dolda genom att indikera att det finns dolt avtalsinnehåll, vilket leder vidare till tolkning. Problemet med dolt innehåll löses principiellt genom att utgå från den gemensamma partsavsikten om avtalsinnehållet.⁹⁴ Det är grunden för intolkning av det som är synligt för avtalsparterna men som är osynligt för tredje man.

3.4 Tolkning av byten som kan ha dolda inslag

En svårighet som definitioner av kopplade avtal ska klara av är byten med dolda inslag. Vid tolkning av avtal kan även uppgivna priser omtolkas. Det behöver nämligen inte vara uppenbart vid en första anblick vad som verkligen ingår i betalningen för ett förvärv.⁹⁵ Ett pris kan vara deklarerat för ett för lågt belopp eftersom det också ingår naturabetalning i någon form. Ett byte av något slag kan alltså göra att det deklarerade priset inte stämmer med den verkliga innebörden det vill säga den ekonomiska innebörden. Det kan behövas noggrannhet för att upptäcka en odeklarerad motprestation och ibland kan det ifrågasättas vad som verkligen ingår i ett vederlag.

Författaren bedömer att tumregeln kan användas för att indikera vilka avtal som har dolda byten. Just detta att när en del av ett vederlag inte anges av parterna, men uppenbarar sig vid en analys av den ekonomiska innebörden av parternas utbyte av prestationer, är ju en grund för att tolka flera avtal tillsammans.⁹⁶ Först när avtalen ses som en enhet kan det bli tydligt vad som ingår i ett eller flera vederlag. Eftersom den gemensamma partsavsikten i vedertagen avtalstolkning definitionsmässigt är avtalet,⁹⁷ är problemet löst även på ett principiellt plan.

3.5 Bevisfrågor är viktiga vid avtalstolkning

Utgångspunkten är fri bevisföring.⁹⁸ När det gäller bevisbördan är huvudregeln att den som påstår något har bevisbördan.⁹⁹ Men är det lättare för motparten att motbevisa påståendet, då kan denne av en domstol få bevisbördan. Hur avtal fullgjorts är ett sätt att bevisa tolkningsdata.

Den gemensamma partsviljan är viktigare än ett skriftligt avtals formuleringar.¹⁰⁰ Men vad partsviljan är blir en bevisfråga om det är tvistigt vad den innebär. Skriftligt avtal ger presumtion om att den uttrycker den gemensamma partsviljan. Med objektiv tydning kan om

⁹⁴ Jfr Ramberg & Ramberg, s 131-132, Fohlin s 36, och Hultqvist SN 2007 s 696-703.

⁹⁵ SOU 2005:99 s 119.

⁹⁶ Jfr SOU 2005:99 s 119.

⁹⁷ Ramberg & Ramberg, s 131-132, Fohlin s 36, och Hultqvist SN 2007 s 696-703.

⁹⁸ Rättegångsbalk 35:1.

⁹⁹ Hedwall, s 112-114 & Adlercreutz och Gorton 2010, s 33.

¹⁰⁰ Adlercreutz & Gorton, 2010, s 57-59.

möjligt i det enskilda fallet avtalets innehåll fastställas även i strid med ett skriftligt avtals lydelse. Vid till exempel försök att kringgå lagstiftning kan avtalets lydelse var annorlunda än den gemensamma partsviljan. Avtalet självt är två viljeförklaringar som motsvarar varandra. Författaren anser att det är en bevisfråga vad avtalsparter har haft för partsviljor när de har träffat flera avtal som de hävdar är separata medan Skatteverket hävdar att det är ett avtal.

Priset på något som är avtalat jämfört med dess marknadsvärde är ett tolkningsdatum som kan användas vid avtalstolkning när det är tvistigt vad eller hur mycket som ska presteras mot betalning.¹⁰¹ Även en jämförelse mellan hur en parts förpliktelser uppvägs av motpartens kan spela roll. Det uppfattar författaren som ett exempel på ekvivalensprincipen eftersom det handlar om en avvägning av ömsesidigt utbyte av avtal. Ett skriftligt avtals innehåll kan genom avtalstolkning utökas till att omfatta mer än vad som är skrivet.¹⁰² Intolkning av avtalsinnehåll kan ske på grund av hänvisning i avtalet. Intolkning kan också ske av något faktum som avtalsparterna underförstått avsett vara del av avtalet. Parterna ska ha varit medvetna om det och det ska inte ha skett något efter avtalets ingående som har upphävt det. Den som vill tolka in avtalsinnehåll har bevisbördan både om faktumets existens och att det bör tolkas in. Det senare kan vara svårt eftersom om ett avtal är skriftligt ger det presumption om att det skriftliga innehållet är avtalets innehåll.

Normalt ingår inte händelser efter avtalsslutet i den intersubjektiva ramen.¹⁰³ Men sådana efterföljande fakta kan spela roll som bevis vid tolkningen av vad avtalet innehåller. Parts agerande efter avtalsslutet kan visa dennes uppfattning om avtalet och dennes fullgörelse utan reklamation av motpart som känner till fullgörelsen är ett starkt bevis för att fullgörelsen var avtalad. Bevisfakta är sådant som är bevisat. En del av detta kan sedan tillåtas vara tolkningsdata för att fastslå avtals innehåll.

Ur bevissynpunkt är det så att om ett objektiva innehåll kan identifieras, då presumeras det gälla tills andra omständigheter visar något annat.¹⁰⁴ Ordalydelsen väger tyngst för att fastställa det objektiva innehållet. Men när den inte är tydlig får förnuftsövervägandena en större roll. En avvägning bland de allmänna förnuftsövervägandena som överensstämmer med en parts tolkning görs och då har de fyra första större tyngd.

Det alternativ väljs som tillför något av betydelse i förhållandet mellan parterna. ... Det alternativ väljs som realiserar parternas syfte eller, i andra hand, det naturliga syftet med avtalet eller avtalsvillkoret. ... Det

¹⁰¹ Adlercreutz & Gorton, 2010, s 65.

¹⁰² Adlercreutz & Gorton, 2010, s 70-73.

¹⁰³ Adlercreutz & Gorton, 2010, s 89-105.

¹⁰⁴ Fohlin s 92-109.

alternativ väljs som inte strider mot tvingande rätt, inklusive jämningsregler.¹⁰⁵ ... Det alternativ väljs som innebär att värdet av parternas ömsesidiga rättigheter och skyldigheter blir i största möjliga grad lika stort. ... Det alternativ väljs som bäst överensstämmer med utfyllande rätt. ... Det alternativ väljs som samhällsekonomiskt sett har den gynnsammaste verkan eller som i övrigt i största möjliga grad tillvaratar samhällets intressen.¹⁰⁶

Författaren anser att de fjärde förnuftsövervägandet uttrycker ekvivalensprincipen och det rättvisebaserade synsättet på avtal. Det fjärde förnuftsövervägandet skulle kunna vara en grund för att analogivis tolka flera obalanserade avtal eller rättshandlingar som ett avtal. Om en rättshandling i en kedja ger ett för parterna obalanserat utbyte, då säger förnuftsregeln att den tolkning ska väljas som gör utbytet så lika som möjligt och det är i fall med kedjetransaktioner att tolka det obalanserade avtalet som en del av flera andra avtal som tillsammans ger ett mer balanserat utbyte för avtalsparterna. När det objektiva avtalsinnehållet har tolkats med denna grund bör bevisbördan falla på den som hävdar en annan tolkning som innebär att avtalen ska bedömas separat.

Avtalsparters rubricering av avtal eller andra rättshandlingar är ett tolkningsdatum bland andra.¹⁰⁷ Domstolar kan förstås besluta att omkaraktärisera rättshandlingarna när andra tolkningsdata leder till en annan tolkning av vad som vid en första anblick vore den juridiskt korrekta rubriceringen. Ett förarbete till avtalslagen uttrycker att när en tolkning av ett avtal har gjorts utifrån samtliga omständigheter, då faller bevisbördan på den som hävdar annan innebörd än den framtolkade:¹⁰⁸

Påstår den, som avgivit viljeförklaringen, att dess sålunda fastställda innehåll är ett annat än det av honom åsyftade, har han att förebringa bevisning härom.¹⁰⁹

En slutsats som stämmer med Hultqvists uppfattning är att Skatteverket har bevisbördan när det vill omkaraktärisera rättshandlingar.¹¹⁰ När en sådan tolkning har visats då får andra sidan bevisbördan.

3.6 Invändning mot ekonomisk bedömning av avtal bemöts

För fullständighetens skull ska en möjlig invändning mot ekvivalensprincipen som grund för en tumregel som identifierar kopplade avtal bemötas. Ekonomiska omständigheters betydelse

¹⁰⁵ Fohlin s 99.

¹⁰⁶ Fohlin s 100.

¹⁰⁷ Hultqvist SN 2007 s 696-703.

¹⁰⁸ Almén m fl, 1914, s 140.

¹⁰⁹ Almén m fl, 1914, s 140.

¹¹⁰ Hultqvist SN 1999 s 402.

vid karaktärisering av rättshandlingar kan diskuteras. Författaren anser att i mål om beskattning är den ekonomiska innebörden central eftersom det handlar om rättshandlingar om ekonomiska värden och därför borde den ekonomiska innebörden av rättshandlingar vara central vid avtalstolkning i sådana mål. Men det har i doktrinen hävdats att det inte finns någon ekonomisk verklig innebörd, i stället är den verkliga innebörden en helt civilrättslig tolkning.¹¹¹ På samma tema har det av samma person hävdats att när rättshandlingar jämförs kan de ekonomiska effekterna visa sig vara likvärdiga, men det är de civilrättsliga omständigheterna bortsett från de ekonomiska effekterna som är relevanta vid karaktärisering av rättshandlingar. Argument har karaktären av doktrin i litteraturen och är därför i svensk traditions rättskällehierarki underordnad förarbeten och rättspraxis.¹¹²

Regeringen har i en proposition uttalat att i rättspraxis är de ekonomiska effekterna av avtal väsentlig vid tolkning av rättshandlingars verkliga innebörd:

Av Regeringsrättens motivering i bl.a. RÅ 1989 ref 62 I och II samt RÅ 1994 ref 52 följer att vid bedömningen läggs stor vikt vid frågan huruvida rättshandlingarnas formella lydelse, förutom skattekonsekvenserna, ger eller kan ge upphov till rättsverkningar och ekonomiska konsekvenser för den enskilde. Jämför även Regeringsrättens motiveringar i bl.a. RÅ 1990 ref 101 I och II samt RÅ 1994 ref 56.¹¹³

Några ytterligare exempel från Regeringsrättens praxis där de ekonomiska innebörderna har varit avgörande kan också nämnas. I RÅ 2009 ref 85 om underprisöverlåtelser utgick bedömningen av den verkliga innebörden av flera avtal från jämförelse av de ekonomiska värden som överfördes mellan parterna och deras bolag och fällde även avgörandet för att tolka avtalen som om de var ett enda avtal. Depositionsleasingen i RÅ 1990 ref 73 illustrerar också de ekonomiska effekternas betydelse för omkaraktärisering i vissa fall. Regeringsrätten gjorde en jämförelse mellan marknadsmässig leasingavgift, betald leasingavgift och räntefri deposition hos leasegivaren. Jämförelsen resulterade i intolkning av ränta på depositionen som en del av leasingavgiften. Även i RÅ 1998 ref 58 I om flygplansleasing gjorde Regeringsrätten en bedömning av avtalsvilkors ekonomiska innehåll och konsekvenser för lönsamheten och förutsatte att parterna strävade efter lönsamhet. Bedömningen blev i det fallet att ett leasingavtal omrubricerades som ett försäljningsavtal. Ekonomiskt innehåll i avtalet kan alltså vara viktigt vid bedömning av om avtal ska omkaraktäriseras.

¹¹¹ Hultqvist SN 2007 s 696-703.

¹¹² Jfr Kellgren, 1997, s 189-191.

¹¹³ Proposition 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag s 32.

Ett ytterligare förarbete som motsäger åsikten att bara civilrättsliga effekter är relevanta är 2002 års företagsskatteutredning som förmodade att det inte var någon skillnad mellan termerna verklig innebörd och ekonomisk innebörd.¹¹⁴ Jämställandet av termerna var i samband med en diskussion av anskaffningsvärden vid underprisöverlåtelser:

Med verklig innebörd torde normalt avses de ekonomiska konsekvenserna som en underprisöverlåtelse har genom värdeöverföringen från överlåtaren till förvärvaren. Det är ofrånkomligen en bedömning som måste grunda sig på civilrättsliga regler, eftersom äganderätt eller nyttjanderätt till ekonomiska värden bestäms av sådana regler och någon gång av offentlighetsregler.¹¹⁵

Utredningen utgick alltså från huvudsakligen civilrättsliga regler för att göra en bedömning av ekonomiska effekter av rättshandlingar. Vidare ansåg utredningen att det i anskaffningsvärdet kan ingå vederlag som inte är uppenbara vid en första anblick. En anställds arbetsinsats som inte ingår i köpeskillingen enligt ett överlåtelseavtal kan i verkligheten vara en del av vederlaget. Ett ytterligare exempel som utredningen nämnde var att en del av räntebetalning av lån kan i verkligheten vara överlåtelser av icke-monetära tillgångar. Sådana naturabetalningar ansåg utredningen skulle tolkas in som en del av avtalen som utgångspunkt för beskattningen.¹¹⁶

Ståndpunkten att ekonomiska effekter inte är en del av den verkliga innebörden¹¹⁷ skulle kunna tolkas som att det bara syftar på effekter i termer av resultat eller lönsamhet och inte på de rättshandlingar som i förlängningen resulterar i lönsamhet. Men den tolkningen motsägs av att Regeringsrätten har utgått från avtals förutsedda lönsamhet när det har behövts för att kunna karaktärisera rättshandlingar. Så har skett i till exempel RÅ 1989 ref 62 I i vilket Regeringsrätten uttalade att vinstsyfte är ett av de i praxis uppställda rekvisiten för rörelse och uppfyllande av rekvisitet påverkade avtals rubricering. Även Gäverth har uttryckt att den verkliga innebörden syftar både på den juridiska och på den ekonomiska innebörden.¹¹⁸

Slutsatsen blir att en bedömning av ekonomiska omständigheter inklusive lönsamhet kan av domstolar användas vid bedömning av rättshandlingars verkliga innebörd, och därmed av kopplade avtals verkliga innebörd. Därför är tumregelns inriktning på bedömning av ekvivalent utbyte avseende godtagbar även när det ekonomiska utbytet jämförs.

¹¹⁴ SOU 2005:99 s 118.

¹¹⁵ SOU 2005:99 s 118.

¹¹⁶ SOU 2005:99 s 118-119.

¹¹⁷ Hultqvist SN 2007 s 696-703.

¹¹⁸ Gäverth, SvSkt, 1996, s 736.

3.7 Sammanfattningar och slutsatser med definitionsförslag

Den gemensamma partsviljan är grunden för tolkning av avtal i svensk rätt.¹¹⁹ Därför bedömer författaren att den gemensamma partsviljan är en säker teoretisk grund för att tolka flera avtal som har slutits som flera avtal men som kan bedömas vara ett avtal, det vill säga för tolkning av kopplade avtal. Författaren anser att när parter sluter flera avtal med varandra då ingår avtalen i den intersubjektiva ramen eftersom de är synliga för parterna.¹²⁰ Författaren bedömer att efter tydning och tolkning kan när det gäller kopplade avtal en del av avtalsinnehållet vara fördelat på flera avtal och därför kan det ske intolkning, omtolkning och borttolkning av en del av något ingående avtals innehåll.¹²¹ När det objektiva avtalsinnehållet har tolkats med denna grund bör bevisbördan falla på den som hävdar en annan tolkning som innebär att avtalen ska bedömas separat.¹²²

Det är en bevisfråga vad den gemensamma partsviljan var när parterna själva hävdar att de har slutit flera olika avtal medan Skatteverket hävdar att det är ett avtal.¹²³ Skriftligt avtal ger presumtion om att det skriftliga innehållet är avtalets innehåll.¹²⁴ Även andra objektiva omständigheter väger tungt i bevisningen.¹²⁵ Skatteverket har alltså bevisbördan för att omkaraktärisering av någon del av avtal ska kunna ske.¹²⁶ Har det utifrån alla omständigheter inklusive alla delar av avtal kunnat visas att Skatteverkets tolkning stämmer, då omkastas bevisbördan.¹²⁷

Författarens preliminära definition i kapitel två, att ett avtal som är reglerat i ett eller flera andra avtal är kopplade, kan nu kompletteras. Det har framkommit att den gemensamma partsavsikten är det som utgör avtalet, inte vad som står skrivet i avtalstexten.¹²⁸ Den gemensamma partsavsikten löser problemet med att kopplade avtal kan dolt reglera varandra. Ett avtal skulle inte ha fått sitt innehåll etc om det inte vore för det dolda villkoret att ett eller flera andra avtal skulle ha visst innehåll etc. Den gemensamma partsavsikten var just att utforma till synes flera avtal som en helhet. Helheten är den gemensamma partsavsikten vid ett tillfälle, vilket är vad ett avtal teoretiskt är.

¹¹⁹ Ramberg & Ramberg, s 131-132, Fohlin s 36, Hultqvist SN 2007 s 696-703 och Adlercreutz & Gorton, 2010, s 25.

¹²⁰ Jfr Adlercreutz & Gorton, 2010, s 52-55.

¹²¹ Adlercreutz & Gorton, 2010, s 45-47 och 52-55.

¹²² Fohlin s 92-109.

¹²³ Jfr Adlercreutz & Gorton, 2010, s 57-59.

¹²⁴ Adlercreutz & Gorton, 2010, s 70-73.

¹²⁵ Fohlin s 92-109.

¹²⁶ Jfr Hultqvist, 1999, SN, Leasingdomarna, s 402.

¹²⁷ Almén mfl, 1914, s 140 och NJA 1990 s 24.

¹²⁸ Jfr Ramberg & Ramberg, s 131-132, Fohlin s 36, Hultqvist SN 2007 och Adlercreutz & Gorton, 2010, s 25.

Författaren har genom ovanstående stöd för att föreslå en civilrättslig definition av kopplade avtal: **Om den gemensamma partsavsikten var att ett avtal till någon del skulle regleras i ett eller flera andra avtal, då är de avtalen kopplade.** Det sätt på vilket ett avtal skulle regleras i något annat avtal kan vara vilken som helst av punkterna i listan som sammanfattade de redovisade civilrättsliga definitionerna av kopplade avtal och härledda kriterier. Närmare bestämt att avtal är kopplade när ett avtals uppkomst, rätt att sluta avtalet, dess innehåll, giltighet eller uppsägning regleras i annat avtal, eller om det ligger i sakens natur att olika avtals innehåll är beroende av varandra eller har en naturlig anknytning till varandra.¹²⁹

Författaren anser att ekvivalensprincipen är en säker teoretisk grund för en skatterättslig tumregel som identifierar kopplade avtal. Ekvivalensprincipen utgår från den rättvisebaserade kontraktsuppfattningen uttryckt i avtalslagens generalklausul mot oskäligen avtalsvillkor, som kompletterar det löftesbaserade perspektivet i svensk rätt.¹³⁰ Avtalslagens generalklausul mot oskäligen avtalsvillkor som är avsedd att tillämpas mellan ojämliga avtalsparter,¹³¹ är enligt författarens bedömning analogivis en grund för att identifiera kopplade avtal i beskattningsrätten. Intressegemenskap som till exempel mellan bolag och dess ägare ett skäl för att göra en sådan samlad bedömning eftersom det inte är jämställda parter. Dessutom kan kopplade avtal sedda var för sig kanske generellt inte förväntas ge ett ekvivalent utbyte för båda parterna sedda var för sig.¹³² Särskilt har det här visats att Regeringsrätten redan verkar ha använt ekvivalensprincipen för att rättfärdiga tolkning av flera avtal som ett avtal.¹³³

Författaren bedömer också att analogivis är även förnuftsövervägandet vid avtalstolkning, som används när ordalydelsen är oklar, att det tolkningsalternativ ska väljas som ger den jämnaste fördelningen av rättigheter och skyldigheter ett uttryck för ekvivalensprincipen och en grund för tolkning av flera avtal som ett.¹³⁴ Jämförelser mellan priser och marknadsvärden kan användas vid avtalstolkning.¹³⁵ Författaren anser att det är ett stöd för användande av ekvivalensprincipen i en tumregel som identifierar kopplade avtal, eftersom det gäller jämförelser av värden av utbyten. Författaren anser också att en viss försiktighet behövs vid bedömning av ekvivalent utbyte eftersom marknadspriser inte nödvändigtvis i alla fall innebär

¹²⁹ Bergström 2003 s 10, Hultqvist SvSkt 2009, s 111, Proposition 1975/76:81 s 129-130, Bostadsutskottets betänkande 1983/84:BoU29 s 18, SOU 2008:94 Tillvalsutredningen s 45, LU 1971:7 s 3-4 och jfr Hedwall, s 39, Ramberg & Ramberg, 2007, s 167 och Adlercreutz 2002.

¹³⁰ Votinius, 2005.

¹³¹ SOU 1974:83 s 110 ff, proposition 1975/76:81 s 29, s 104 ff och s 117.

¹³² Jfr RÅ 1998 ref 19 och RÅ 2009 ref 85.

¹³³ Jfr RÅ 1998 ref 19 och RÅ 2009 ref 85.

¹³⁴ Jfr Fohlin s 92-109.

¹³⁵ Adlercreutz & Gorton, 2010, s 65.

ett ekvivalent utbyte. Ekvivalensprincipen kan vidare användas för att indikera att det finns dolt avtalsinnehåll. Det dolda är vad som gör kopplade avtal särskilt intressanta.

Med ledning av ovanstående föreslår författaren en skatterättslig tumregel. **Om ett avtal förutsätter något annat avtal för ett ekvivalent utbyte efter skatt, då är avtalen kopplade.**

En invändning mot tumregeln att avtal som inte är ekvivalenta skatterättsligt är kopplade skulle kunna göras genom att hävda att den ekonomiska innebörden av avtal inte är relevant vid avtalstolkning.¹³⁶ Men i flera förarbeten,¹³⁷ rättsfall¹³⁸ och även i doktrin har motsatt uppfattning stöd.¹³⁹ Därför är tumregeln godtagbar även avseende att ekvivalens bedöms ur ett ekonomiskt perspektiv vid avtalstolkning.

4 Kopplade avtal i beskattningsrätten

4.1 Lagstiftning

Det finns inte någon definition av kopplade avtal i inkomstskattelagen. Om avtal befinns vara kopplade är därför inte ett rättsfaktum. Följaktligen finns det inte någon specifik rättsregel om just kopplade avtals rättsföljder.

4.2 Förarbeten

I samband med överväganden om ändring av inkomstskattelagen har en distinktion gjorts mellan kopplade avtal och entydigt kopplade avtal.¹⁴⁰ Kopplade avtal exemplifierades med att i stället för att ingå ett avtal om att bygga ett hus och sälja det med fastigheten den tillhör kan två avtal slutas. Dels ett köpavtal om fastigheten och dels ett entreprenadavtal om byggande av ett hus på tomten. Det är samma exempel som användes i en tidigare proposition om ändring av avtalslagen.¹⁴¹ Slutligen entydigt kopplade avtal ansåg utredningen vara fallet om det var samma parter i de två avtalen, eller om parterna på respektive sida var i intressegemenskap.¹⁴²

¹³⁶ Jfr Hultqvist, 2007, Rättshandlingars verkliga innebörd.

¹³⁷ Proposition 1996/97:170 och SOU 2005:99 s 118-119.

¹³⁸ RÅ 1989 ref 62 I, RÅ 1990 ref 73, RÅ 1994 ref 52, RÅ 1998 ref 58 I och RÅ 2009 ref 85.

¹³⁹ Gäverth, SvSkt, 1996, s 736.

¹⁴⁰ SOU 2005:99 s 273-274.

¹⁴¹ Proposition 1975/76:81 s 129-130.

¹⁴² SOU 2005:99 s 273-274.

4.3 Doktrin

I beskattningsrättens doktrin har Hjerner beskrivit kopplade avtal.¹⁴³ Avtal som har som uttalat villkor att ett annat avtal ska gälla är kopplade. Hjerner har exemplifierat med försäljning av en fastighet och en båt. Försäljning av en fastighet kan vara ”kopplad, dvs villkorad av samtidig försäljning av båten”.¹⁴⁴ Avtal om samtidig försäljning av två varor kan verka vara oberoende av varandra på så sätt att det inte står i avtalen att de är beroende av varandra. Men en granskning av prissättningen kan visa att det ena priset är satt högt och det andra lågt och syftet är att minska beskattning. Det visar att ett villkor för det ena avtalet är att också det andra ska gälla. De avtalen ska bedömas tillsammans för att i beskattningshänseende komma fram till rätt avtalat pris. Det som är överpris för den ena varan ska då inkluderas i den andra varans för lågt avtalade pris när beskattningen ska fastställas.

Samtidighet verkar vara viktig i Hjerner's uppfattning eftersom det skulle gälla samtidig försäljning av två varor.¹⁴⁵ Termen villkor verkar vara strikt i form av om X sker, då ska Y ske och om inte X sker, då ska inte heller Y ske. Hjerner's definition är från 1989 och en samtida ordbok skulle kunna förtydliga vad han menade. Villkor förklaras i ordboken med ”förutsättning för att en viss händelse skall kunna inträffa, ett avtal skall fullföljas” och även som ”levnadsomständigheter”.¹⁴⁶ Förutsättning förklaras i sin tur med ”given omständighet (ofta i plur.); villkor, premiss”.¹⁴⁷ Premiss i sin tur var ”förutsättning, utgångspunkt”.¹⁴⁸ Villkor, förutsättning och premiss var alltså synonyma när Hjerner skrev sin definition.

Hultqvist har å sin sida till synes använt kopplade avtal, sammansatta transaktioner och att se transaktioner som en enhet som synonyma uttryck.¹⁴⁹ Han tillägger att avtal om köp och omedelbart återköp av fast egendom kräver formalavtal för giltighet och om den förste köparen skulle kunna sälja till valfri person, då är det två separata köpavtal. Men om avtalen sluts nästan samtidigt, eller återköp är ett villkor för det första köpet, eller om köparen har intresse av att upprätthålla sin trovärdighet, då kan köp och återköp av fast egendom ses som kopplade avtal. Mer exakt vad Hultqvist menade med kopplade avtal är inte klart. Han verkar

¹⁴³ Hjerner s 289.

¹⁴⁴ Hjerner s 289.

¹⁴⁵ Hjerner s 289.

¹⁴⁶ Malmström m fl, s 706.

¹⁴⁷ Malmström m fl, s 194.

¹⁴⁸ Malmström m fl, s 470.

¹⁴⁹ Hultqvist 1995 s 491.

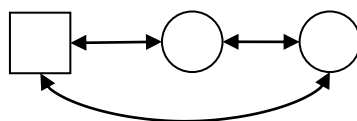
ha skiljt på kopplade avtal och transaktioner som också är flera men är planerade att ske i följd.¹⁵⁰

Flera avtal kan enligt Hultqvists uppfattning bedömas som en enhet om den gemensamma partsviljan har varit att något avtal nästan ska vara skenavtal, eller om någon part är bulvan, eller om partsviljan har varit att alla rättshandlingar skulle genomföras eller om det inte har funnits någon risk att transaktionskedjan skulle avbrytas innan den fullföljs.¹⁵¹

4.4 Tio fall med kopplade avtal från Regeringsrätten

4.4.1 Närstående: Anställningsavtal och naturaförmån till maka

I plenimålet RÅ 1989 ref 57 var frågan om en anställd skulle beskattas för inkomst av tjänst på grund av hustruns köp till underpris av en begagnad traktor av makens arbetsgivare. Ett tidigare mål i Regeringsrätten om underprisöverlåtelse till anställds make hade tolkats på olika sätt av domstolar och i lagstiftningsarbete och därför var detta målet viktigt för att klargöra rättsläget.¹⁵² Författarens bild kan illustrera de tre avtalen med tre parter.



Regeringsrättens majoritet på tolv regeringsråd sammanfattade först det tidigare rättsläget.¹⁵³ I praxis ansågs det vara intäkt av tjänst till exempel när arbetstagare av sina arbetsgivare fick köpa tillgångar till underpris eller fick makes levnadsomkostnader täckta av arbetsgivaren. Regeringsrätten uttalade sedan att som huvudregel ska makes förvärv till underpris av tillgångar från den andre makens arbetsgivare vara skattepliktig intäkt av tjänst för den anställde maken. Undantag ska göras om det finns andra affärsmässiga skäl än makes anställning. I detta fall fanns inget sådant undantagsskäl.

Maken hade varit anställd i många år. Köpeskillingen var 7 000 kr i juli månad 1980. I oktober och december samma år såldes traktorn för 65 000 kr.¹⁵⁴ Länsskattemyndigheten hävdade att marknadsvärdet var 42 000 kr. Regeringsrätten uttalade att vid osäkerhet om marknadsvärde ska bedömningen göras till de skattskyldigas fördel. Även på grund av reparationer värda totalt 17 000 kr som gjordes mellan de senare köpen, en inbytesrabatt på en ny traktor och eftersom de senare köpen skedde på en ort där marknadsvärdet kunde antas vara högre än vid orten för det första köpet fastställdes marknadsvärdet till 20 000 kr av domstolen. Skillnaden mellan det av domstolen fastställda marknadsvärdet 20 000 kr och köpeskillingen 7 000 kr påfördes maken som intäkt av tjänst.

¹⁵⁰ Hultqvist 1995 s 489.

¹⁵¹ Hultqvist SN 2007 s 696-703.

¹⁵² RÅ 1989 ref 57 om RÅ 1985 1:78 i vilket en hustru hade köpt fastighet.

¹⁵³ RÅ 1989 ref 57.

¹⁵⁴ RÅ 1989 ref 57.

Sex dissidenter ansåg att det saknades tillräckligt stöd i lagstiftning för att påföra maken intäkt av tjänst.¹⁵⁵ Makarna var olika skattesubjekt. Det hade inte heller visats att maken fått ekonomisk nytta av hustruns underprisförvärv. Dessa dissidenter ställer sig också frågande till var gränsen ska dras för vilka närstående som ska omfattas – ska vuxna barn och vänner inkluderas?

Tre andra regeringsråd hade avvikande mening gällande marknadspriset på traktorn.¹⁵⁶ De påpekade att traktorn var i väldigt dåligt skick och att alla potentiella köpare i trakten kände till att traktorn var till salu, men det högsta budet var 7 000 kr. Därför borde marknadspriset anses vara det avtalade priset på 7 000 kr.

Hjerners definition stämmer bara delvis med majoritetens uppfattning.¹⁵⁷ Det lägre priset förutsattes bero på makens anställningsavtal eller närmare bestämt sågs det som en naturaförmån som följde av anställningsavtalet. Ett anställningsavtal och ett köpavtal ansågs alltså vara kopplat även om den termen inte användes av domstolen.¹⁵⁸ Anställningsavtalet var ett outtalat villkor, vilket stämmer med Hjerner's definition.¹⁵⁹ Men det var inte ett strikt villkor i form av om X, då Y, eftersom anbud hade gått ut till alla tänkbara köpare i området.¹⁶⁰ Det var enligt majoriteten fråga om en avvikelse från marknadsvärdet,¹⁶¹ vilket stämmer med en extensiv tolkning av Hjerner's definition som förutsätter ett pris som är över marknadsvärdet och ett som är under.¹⁶² Det var inte ett villkor att maken hade för låg lön, det vill säga inte marknadsmässig ersättning för det ena avtalet. Utan domstolen fäste sig vid att han över huvud taget fick lön från säljaren. Något som inte heller riktigt stämmer med Hjerner's definition var att på sätt och vis var det fråga om samtidighet, men det ena avtalet var pågående sedan länge medan det andra avtalet var tillfälligt. Det var alltså inte fråga om att två avtal skulle ingås samtidigt. Hjerner's definition passar alltså bara delvis in på detta mål.

Nu kan en jämförelse göras med författarens allmänna civilrättsliga definition att om den gemensamma partsavsikten var att ett avtal till någon del skulle regleras i ett eller flera andra avtal, då är de avtalen kopplade. Med utgångspunkt i majoritetens uppfattning¹⁶³ var avtalen kopplade enligt författarens allmänna definition eftersom priset på traktorn var lägre än marknadsvärdet, det vill säga innehållet i ett avtal hade påverkats av innehållet i ett annat avtal.

¹⁵⁵ RÅ 1989 ref 57.

¹⁵⁶ RÅ 1989 ref 57.

¹⁵⁷ Jfr Hjerner s 289.

¹⁵⁸ RÅ 1989 ref 57.

¹⁵⁹ Jfr Hjerner s 289.

¹⁶⁰ RÅ 1989 ref 57.

¹⁶¹ RÅ 1989 ref 57.

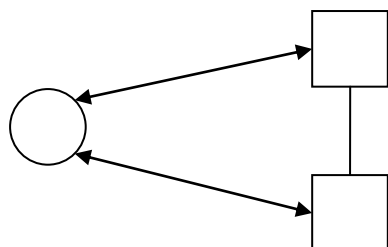
¹⁶² Hjerner s 289.

¹⁶³ RÅ 1989 ref 57.

Författarens tumregel att avtal som inte ger ett ekvivalent utbyte efter skatt är kopplade träffar köpavtalet ur säljarens synvinkel. Eftersom priset var under marknadsvärdet förlorade säljaren mer än vad som erhöles i utbyte. Därför fick inte säljaren ett ekvivalent utbyte. Ur köparens synvinkel var det ekvivalent eftersom det blev ett positivt utbyte för köparen som fick mer traktor än vad köpeskillingen motsvarade. Det är alltså viktigt att bedöma avtal ur båda parternas synvinkel för att kunna bedöma om det är ekvivalent.

4.4.2 Intressegemenskap: Depositionsleasing av båtplats

RÅ 84 1:39 var ett mål som Gäverth har ansett gällde kopplade avtal.¹⁶⁴ Det handlade om två avtal som Regeringsrätten bedömde tillsammans.



Ett moderbolag (finansbolag) skulle ge ett lån till en utomstående båtägare mot 15 % årlig ränta. Båtägaren skulle i sin tur utan säkerhet deponera det lånade beloppet räntefritt hos ett av moderbolaget helägt dotterbolag (fastighetsbolag) i utbyte mot båtplatser. Räntan skulle vara oskäligt hög som de facto betalning för båtplatsen om det inte vore för möjligheten till skatteavdrag för räntan. Depositionen skulle efter en hyresperiod återbetalas till båtägaren som i sin tur skulle återbetala till moderbolaget. Ett lånevillkor var att om dotterbolaget i framtiden inte skulle kunna återbetala depositionen, då skulle båtägarens skuld till moderbolaget i motsvarande mån sättas ned. Regeringsrätten uttryckte att syftet med avtalen var att båtägaren skulle få skatteavdrag för att göra den verkliga ersättningen för båtplatsen lägre. Betalning av ränta för lånet av moderbolaget bedömde Regeringsrätten vara likvärdig med betalning av hyra för dotterbolagets båtplats. Hyra för båtplats var inte avdragsgill levnadsomkostnad. Räntebetalning skulle därför inte vara avdragsgill i detta fall eftersom det var likvärdigt med hyra.¹⁶⁵

Regeringsrätten använde inte orden kopplade avtal.¹⁶⁶ Det är tydligt att räntan sågs som hyra av båtplats eftersom det i domskälen beskrevs som verklig hyra innan slutsatsen drogs:

Konstruktionen med ett låneavtal mellan Seldén och båtägaren har uppenbarligen till syfte att den senare skall kunna göra ränteavdrag vid sin taxering för att därigenom reducera det reella vederlaget för brygg och

¹⁶⁴ Gäverth, s 740-741.

¹⁶⁵ RÅ 84 1:39

¹⁶⁶ RÅ 84 1:39

uppläggningsplatserna. Räntan får med hänsyn härtill anses jämställd med hyra och är alltså att bedöma som en till levnadskostnad hänförlig utgift.¹⁶⁷

Syftet med låneavtalet med moderbolaget verkar därför har varit ett ytterligare skäl för att skattemässigt behandla räntebetalningen som en hyresbetalning. Dels vore räntebetalningen i verkligheten en hyresbetalning och dels var syftet med de två avtalen att den höga räntan efter skatteavdrag skulle bli mindre betungande för båtägaren. Tillsammans var det skäl för Regeringsrätten att behandla räntebetalning till moderbolaget som en hyresbetalning till dotterbolaget och därför neka båtägaren avdrag för räntekostnad. Räntan var i verkligheten hyra och eftersom avtalen syftat till skatteavdrag som inte skulle beviljas för hyra ska räntan skattemässigt behandlas som hyra av båtplatser. Avtals syfte är en av flera grunder för avtalstolkning.¹⁶⁸

Avtalen är kopplade utifrån författarens allmänna definition på kopplade avtal eftersom ett villkor i låneavtalet reglerades genom att moderbolaget åtog sig att stå risken för att dotterbolaget inte skulle kunna återbetala depositionen till båtägaren enligt det andra avtalet. Båtägaren skulle inte låna och betala en så hög hyra av moderbolaget om det inte var för att det var en förutsättning för att få tillgång till båtplatserna och säkerhet i form av att om dotterbolaget inte kunde återbetala depositionen då skulle skulden till moderbolaget minska i motsvarande mån. Men skulle båtägaren ha kunnat låna av någon annan? Dotterbolaget skulle nog inte ha godtagit en deposition finansierade av utomstående, eftersom ersättningen för båtplatserna då skulle ha varit mycket mindre utan räntebetalningen till moderbolaget. Ersättningen skulle då bara vara möjligheten att placera depositionen på ett sätt som skulle ge avkastning. Eventuell avkastning skulle då vara ersättningen för båtplatserna.

Utifrån Hjerner's definition kan avtalen mellan de tre parterna skatterättsligt ses som kopplade därför att de syftar till en skattefördel och prissättningen var inte vad som skulle kunna förväntas utifrån marknadsvärden.¹⁶⁹ Hyran för båtplatserna var noll kr, förutom räntebetalningen till moderbolaget och förlusten av möjligheten att investera och eventuellt få avkastning på det deponerade beloppet. Räntan på lånet från moderbolaget var väldigt hög. Eftersom ett pris var högt och ett var lågt och syftet var att undvika beskattning, är det frågan om två kopplade avtal ur skatterättslig synpunkt. Det stämmer också med att Regeringsrätten hänvisade till syftet att få skatteavdrag. Men Regeringsrätten uttryckte också att den verkliga innebörden av räntan var hyresbetalning för båtplatser.

¹⁶⁷ RÅ84 1:39 s 127-128.

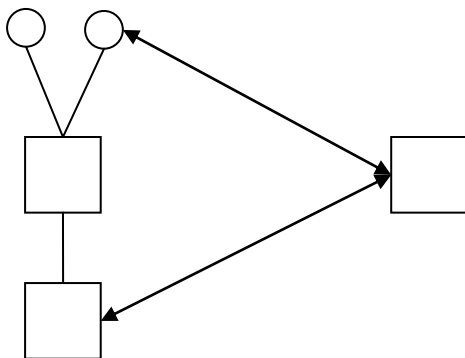
¹⁶⁸ Ramberg & Ramberg s 150-174.

¹⁶⁹ Jfr Hjerner s 289.

Författarens tumregel träffar dessa avtal eftersom avdragsgill räntebetalning enligt det ena avtalet var en förutsättning för ett ekvivalent utbyte efter skatt för båtägaren. Röntan vore ju oskäligt hög om det inte vore för möjligheten till skatteavdrag.¹⁷⁰

4.4.3 Köp av fastighet och omedelbart återköp av en del av fastigheten

I RÅ 1986 ref 75 fanns i Regeringsrättens domskäl en uttrycklig hänvisning till att avtal om försäljning av fastighet och återköp av en del av fastigheten samma dag var beroende av varandra, vilket tyder på att de två avtalen setts som kopplade åtminstone i civilrättslig mening.¹⁷¹



Avtalsparterna var en fysisk person, som var majoritetsägare i ett företag som i sin tur ensamt ägde ett dotterföretag, och en ytterligare avtalspart var ett utomstående aktiebolag. Dotterbolaget sålde en fastighet till det utomstående bolaget som samma dag sålde en del av fastigheten för en bråkdel av marknadsvärdet till den fysiska personen som var majoritetsägare i moderbolaget. De två köpavtalen sågs av Regeringsrätten som beroende av varandra och skulle skattemässigt ses i det sammanhanget. Varför avtalen sågs som beroende av varandra klargjordes med en hänvisning till Kammarrättens dom. Kammarrätten i sin tur bedömde att avtalen var beroende av varandra på grund av intressegemenskap mellan det bolag som sålde hela fastigheten och dess moderbolags majoritetsägare - den fysiska person som återköpte en del av fastigheten samma dag – och andra omständigheter i målet. En sådan omständighet var antagligen det faktum att försäljningen och återköpet skulle ske samma dag, vilket både Regeringsrätten och Kammarrätten nämnde. Länsrätten har nämnt fler omständigheter. En var den fysiska personens roll som förhandlare för dotterföretaget om försäljning av hela fastigheten och att han också förhandlade för egen del om köp av en del av fastigheten. En annan omständighet var att återköpet av del av fastigheten skedde för ett pris som var långt under det verkliga värdet. Länsrätten ansåg att den fysiska personen i verkligheten hade köpt fastigheten av sitt dotterföretag och skulle beskattas för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet med mellanskillnaden mellan marknadsvärdet och köpeskillingen. Det var alltså en väldigt bra affär för den fysiska personen och även skattemässigt förmånligt om avtalens priser hade

¹⁷⁰ RÅ 84 1:39.

¹⁷¹ Jfr Bergström 2003 s 10.

godtagits. Konsekvensen av att avtalen bedömdes tillsammans var att taxeringen ändrades för ett inkomstår till fördel för den skattskyldige på grund av att bara ett års taxering ingick i yrkandena, med mera.¹⁷²

Termen kopplade avtal nämns inte i Regeringsrättens domskäl.¹⁷³ Men avtalen bedöms skattemässigt utifrån att de är beroende av varandra. Avtal som är beroende av varandra har i civilrättens doktrin beskrivits som kopplade avtal.¹⁷⁴

Gäverth å sin sida ser RÅ 1986 ref 75 som ett exempel på genomsyn av prissättningen av köp och återköp, det vill säga den sammantagna verkliga ekonomiska innebörden av flera rättshandlingar fastställs vara annorlunda än den formella.¹⁷⁵ En jämförelse med Hjerner's beskrivning av kopplade avtal,¹⁷⁶ visar att avtalen inte helt uppfyller beskrivningen. Ett köp var prissatt för lågt, men det finns inget som direkt tyder på att det andra köpet var för högt. Tvärtom var antagligen båda priserna under marknadsvärdet. Det kan antas att det oberoende företaget har fått ett tillräckligt lågt pris av det säljande dotterföretaget för att kunna och vilja sälja en del av tomten till ett pris långt under marknadsvärdet. Det kan alltså antas att det har varit fråga om avvikelser från marknadsvärdet i båda köpen i form av låga priser. En part skulle ha kunnat få lägre skatt, vilket stämmer med Hjerner's beskrivning av kopplade avtal. Avtalen kan också tydligt ses som beroende av varandra av skälen som har angetts av domstolarna. Om Hjerner's beskrivning av kopplade avtal i beskattningsrätten tolkas extensivt till att gälla avvikelser från marknadsvärden i stället för att ett pris ska vara för högt och ett för lågt, då stämmer avtalen i detta mål med hans definition av kopplade avtal. En ytterligare avvikelse är att Regeringsrätten betonade intressegemenskap som grund för att avtalen var beroende av varandra, medan Hjerner inte har nämnt intressegemenskap.

Författarens allmänna definition träffar avtalen eftersom återförsäljningen tydligen var reglerad i det första avtalet på så sätt att innehållet i återförsäljningsavtalet hade ett märkligt lågt satt pris. Ett tydligare sätt att uttrycka det vore att det var ett avtal om försäljning och återköp.

Författarens tumregel träffar avtalen eftersom båda avtalen behövdes för ett ekvivalent utbyte för dotterbolaget och dess ägare som var i intressegemenskap sedda som en helhet. När det säljande bolaget och dess majoritetsägare ses separat var det inte ett ekvivalent utbyte eftersom bolaget verkar ha fått ett lågt pris.

¹⁷² RÅ 1986 ref 75.

¹⁷³ RÅ 1986 ref 75.

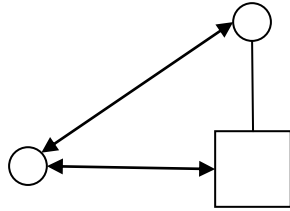
¹⁷⁴ Bergström 2003 s 10.

¹⁷⁵ Gäverth s 736-743.

¹⁷⁶ Hjerner s 289.

4.4.4 Billig rörelse och dyra tomter

I RÅ 1973 Fi 344 har Regeringsrätten bedömt två avtal som beroende av varandra på grund av intressegemenskap och andra omständigheter. Enligt Gäverth var avtalen kopplade.¹⁷⁷



Säljaren hade sålt en rörelse billigt till ett aktiebolag och samtidigt till en fysik person som ägde aktiebolaget sålt tomter för ett mycket högre pris än både aktuellt taxeringsvärde och marknadsvärdet två år senare när de såldes vidare till andra. På grund av intressegemenskap och andra omständigheter bedömdes avtalen vara beroende av varandra och beskattningen skulle baseras på det. Intressegemenskapen bestod i att den fysiska personen hade ett avgörande inflytande i sitt bolag. Övriga omständigheter verkar vara att avtalen ingicks samma dag, att tomterna två år senare såldes för mindre än halva beloppet de köptes för och att rörelsen ett år efter köpet såldes för mer än dubbelt så mycket som dess inköpspris. Priserna antogs ha satts bara för att ge skattefördelar för köparen. Ett belopp som motsvarade överpriset på tomterna påfördes säljaren som inkomst av rörelse.¹⁷⁸

Detta mål stämmer med Hjerner's exempel på skatterättsligt kopplade avtal med ett lågt pris och ett högt, samtidigt och att syftet var skattefördelar.¹⁷⁹ Men Regeringsrättens betoning av intressegemenskap som grund för beroende avtal stämmer inte med Hjerner's beskrivning..

Författarens tumregel träffar avtalen eftersom ett ekvivalent utbyte för säljaren hade det inte blivit av bara aktieförsäljningen. Tomtförsäljningen behövdes för ett ekvivalent utbyte.

Författarens allmänna definition träffar dessa avtal eftersom innehållet i ett avtal kan ses vara att det andra avtalet också skulle ingås. En komplikation är att Regeringsrätten lyfter fram intressegemenskapen mellan köparen och köparens aktiebolag. Hur viktigt är intressegemenskapen för att avtalen anses som beroende, eller med litteraturens benämning kopplade, i detta fall? Författaren anser att intressegemenskapen kan göra det möjligt att ingå kopplade avtal. Den ena parten i intressegemenskapen får en fördel och den andra parten får en nackdel som bärs därför att den som får en fördel har ett bestämmande inflytande över den andre. Kan avtal i Regeringsrättens praxis vara kopplade utan intressegemenskap mellan två av parterna? Det visar nästa rättsfall.

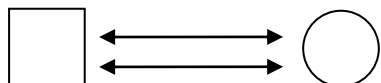
¹⁷⁷ Gäverth SvSkt s 739.

¹⁷⁸ RRK R73 1:11.

¹⁷⁹ Hjerner s 289.

4.4.5 Oberoende parter: Rättegäntis premie kopplad till låneavtal

RÅ 1999 ref 14 gällde ett överklagat förhandsbesked om avtal om rättegäntis och avtal om lån med rörlig ränta mellan en bank och en oberoende privatperson. Frågor ställdes om premier om rättegäntis skulle beskattas på grundval av rättegänter om avtal om rättegäntis antingen var ett sidoavtal till ett låneavtal eller alternativt om den inte var det.



Regeringsrätten konstaterade att begreppet ränta inte var tydligt definierat civilrättsligt och över huvudtaget inte skatterättsligt. Men skatterättsligt har begreppet använts för kostnader för kredit som har varit beroende av kreditens belopp och löptid. I målet avgjordes först hur en fristående rättegäntis som inte var kopplad till ett specifikt lån skulle beskattas. I detta fall ansågs sådana rättegäntiser uppfylla kraven för att vara marknadsnoterade finansiella instrument och premien bedömdes inte vara ränta eftersom den inte var en kostnad för ett lån.¹⁸⁰

I målet gällde också en del av förhandsbeskedet ett avtal om rättegäntis kopplat till ett avtal om lån med rörlig ränta.¹⁸¹ Rättegäntisen beskrevs som ett sidoavtal. Koppling förelåg mellan rättegäntisen och lånet eftersom ett visst avtal om rättegäntis var knutet till ett visst avtal om lån. Rättegäntisen skulle knytas till lånet när lånet skulle tas och den skulle inte kunna separeras från lånet. Rättegäntisen innebar att mot en premie skulle det begränsas hur mycket den rörliga räntan på ett lån skulle kunna höjas under låneavtalets period. Om räntan höjdes över en viss nivå kompengades låntagaren för det. Premien beräknades i förväg utifrån lånebeloppet och kredittiden med mera. Regeringsrätten motiverade att den i beskattningssyfte såg rättegäntisen kopplad till lån som en enhet med en analys i flera steg. Först gjordes en analys av utbyte av betalning mot begränsning av vilken rörlig ränta som ska betalas för ett lån. Sedan en omformulering av vad avtalen tillsammans skulle innebära i verkligheten. Den verkliga innebörden skulle vara ”lån med rörlig ränta upp till ett tak eller en kombination av fast och rörlig ränta.”¹⁸² Sedan gjordes en jämförelse mellan premieberäkningens grunder och rättegäntisens vanliga användning, som underförstått överlappade varandra till stor del. Därför drogs slutsatsen att avtalen i beskattningshänseende ska ses tillsammans. Regeringsrätten bedömde att premien hade kunnat tas ut som en högre ränta på lånet i stället i form av en separat premie. Premien ansågs därför vara en förskottsrenta. Om banken skulle betala kunden på grund av rättegäntisavtalet då skulle det ses som en minskning av räntan på det lånade beloppet.¹⁸³

¹⁸⁰ RÅ 1999 ref 14.

¹⁸¹ RÅ 1999 ref 14.

¹⁸² RÅ 1999 ref 14 s 92.

¹⁸³ RÅ 1999 ref 14.

Regeringsrätten uttalade att sidoavtal om räntegaranti var oupplösligt kopplat till låneavtalet från det att avtalen skulle ingås.¹⁸⁴ Men det var alltså inte självklart att de också skulle ses tillsammans skattemässigt. Först gjordes en utbytesjämförelse, sedan med den jämförelsen som grund en tolkning av den verkliga innebörden av de två kopplade avtalen och sist en jämförelse mellan räntebegreppets normala användning i skatterätten och användningen i avtalet om räntegaranti. Först med den grunden sågs avtalen som en enhet vid beskattningen. Det var en intressant motivering för att se de kopplade avtalen som en enhet, som kan ha berott på att det gällde att bedöma om räntereglerna vore tillämpliga, vilket alltså skulle innebära en omkaraktärisering. Författaren tolkar domstolen som så att avtalen vore kopplade, så som domstolen själv uttalade, även utan analysen av den verkliga innebörden och jämförelsen med räntebegreppets användning i skatterätten. Men skatterättslig karaktärisering av premier som ränta krävde en noggrann bedömning i flera steg som ovan.

Avtalen kan enligt författarens bedömning ses som civilrättsligt kopplade eftersom sidoavtal förutsätter att det finns huvudavtal.¹⁸⁵ Hjerner's skatterättsliga definition passar inte riktigt in.¹⁸⁶ Det var inte ett outtalat villkor att de båda avtalen skulle gälla. Dels fanns en uttrycklig, inte outtalad, hänvisning mellan låneavtalet och räntegarantin. Dels var det inte villkor i betydelsen förutsättning, utan i stället en sammanknytning en-till-en av avtal om räntegaranti med låneavtal. Under vissa omständigheter skulle förpliktelserna enligt huvudavtalet om lån justeras enligt sidoavtalet om räntegaranti. Kopplingen mellan avtalen kan märkligt nog beskrivas som så uttalad att Hjerner's definition inte träffar den.

Författarens civilrättsliga definition av kopplade avtal träffar avtal med räntegaranti knuten till avtal om lån eftersom räntegarantin reglerar räntebetalningen för låneavtalet, det ligger i sakens natur att de är relaterade till varandra och även räntegarantins uppkomst är beroende av låneavtalet.

Författarens tumregel träffar inte dessa avtal eftersom det inte finns något som tyder på avvikelser från marknadsvärden och det finns inget annat som intressegemenskap som skäl för att tro att någon avtalspart blir missgynnad i något avtal och att båda avtalen skulle behövas för ett ekvivalent utbyte efter skatt. Parterna är självständiga aktörer. Det finns ingenting som tyder på att något tvång skulle ha lett parterna att ingå avtalen. Därför tyder allt på att parterna får ett ekvivalent utbyte av vardera av de civilrättsligt kopplade avtalen. Det

¹⁸⁴ RÅ 1999 ref 14.

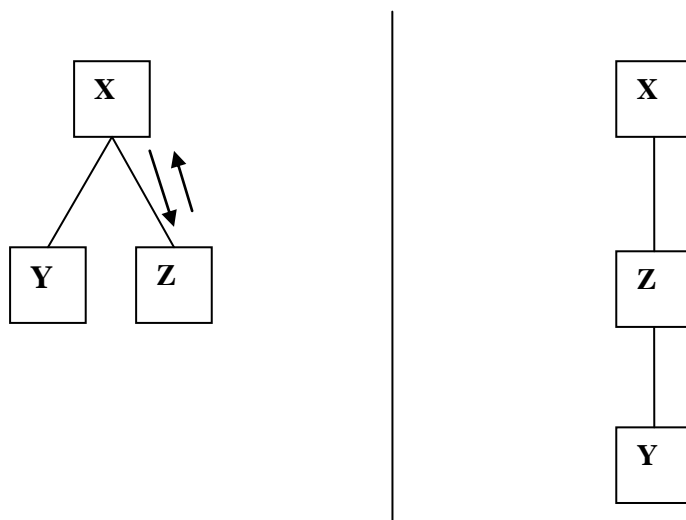
¹⁸⁵ Jfr Hedwall, s 39.

¹⁸⁶ Jfr Hjerner s 289.

finns inget dolt skattemotiv till kopplingen mellan de två avtalen och därför spelar det inte någon roll att den skatterättsliga tumregeln inte träffar avtalen.

4.4.6 Ovillkorat aktieägartillskott följt av utdelning och omstrukturering

RÅ 1999 not 18 gällde ett överklagat förhandsbesked. En fråga i målet var om utdelning och aktieägartillskott skulle bedömas separat eller tillsammans. Författarens bilder illustrerar.



AB X ägde mer än 90 % av AB Y och 100 % av AB Z. Ett ovillkorat aktieägartillskott på 13 miljarder kr hade redan lämnats av AB X till AB Z. En planerad utdelning från AB Z till AB X på 0,5 miljarder skulle finansieras med lån. En överlåtelse av AB X:s aktier i AB Y till AB Z planerades för ett belopp på 15,8 miljarder kr. Regeringsrätten bedömde aktieägartillskottet och utdelningen tillsammans, som delar av en plan för samgående av bolag. Slutsatsen efter bedömning av den verkliga innebörden av transaktionskedjan blev att utdelningen vore en justering av aktieägartillskottet. Därför skulle aktieägartillskottet minus utdelningen öka anskaffningsvärdet på AB X:s aktier i AB Z.¹⁸⁷

Författaren anser att civilrättsligt kan utdelning och aktieägartillskott ses som kopplade eftersom utdelningens storlek var beroende av att aktieägartillskottet hade blivit för stort.¹⁸⁸ Nu ska Hjerner's skatterättsliga definition testas.¹⁸⁹ Utdelningen var inte villkorad av ett samtidigt aktieägartillskott, utan var avsedd som en justering i efterhand för att AB Z skulle få ett planerat värde. Det var inte villkor i betydelsen ”bara om X sker, då ska Y ske”, utan i stället var X (aktieägartillskottet) fullgjord och ad hoc planerades Y (utdelning) för att korrigera X. Aktieägartillskott och utdelning var inte samtidiga. Det var inte heller fråga om avvikelser från marknadsvärden. Men de hade anknytning till en plan som delvis satts i verket

¹⁸⁷ RÅ 1999 not 18.

¹⁸⁸ Jfr Bergström SN 2003.

¹⁸⁹ Jfr Hjerner s 289.

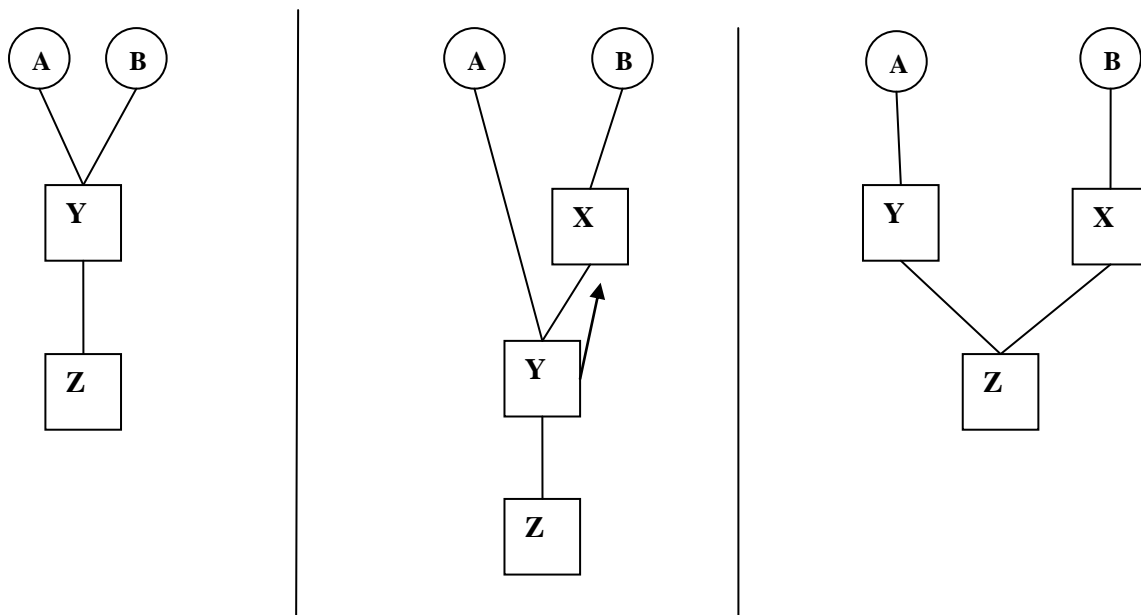
och vars verkställande behövde justeras med utdelningen. Utdelningen var så starkt beroende av aktieägartillskottet att Regeringsrätten såg att utdelningen som en minskning av tillskottet.¹⁹⁰ Kopplingen mellan avtalen kan beskrivas som så uttalad att Hjerner's definition som utgår från dolda kopplingar inte träffar den.

Eftersom utdelningen och aktieägartillskottet var delar av en plan, det vill säga uppkomsten av utdelningen var avtalad när aktieägartillskottet avtalades, träffar författarens allmänna definition transaktionerna. Även författarens tumregel träffar förfarandet. Rättshandlingarna skulle gynna bara endera parten. Kapitaltillskottet vore ur moderbolagets perspektiv neutralt i sig eftersom det skulle öka värdet på moderbolagets aktier i dotterbolaget. Men ur dotterbolagets perspektiv vore det ett positivt utbyte eftersom det gynnade dotterbolaget utan motprestation. På samma sätt vore en skattefri utdelning en neutral rättshandling ur moderbolagets perspektiv eftersom moderbolagets aktier i dotterbolaget skulle minska i värde i samma mån som utdelningens storlek. Men ur dotterbolagets perspektiv vore det inte en ekvivalent rättshandling, eftersom det skulle förlora kapital utan att få något i gengäld. Därmed inte sagt att utdelningar och kapitaltillskott alltid är en del av kopplade avtal som sannolikt leder till omkaraktärisering, men de är inte ekvivalenta. Även här var det viktigt att bedöma avtalen ur båda parternas synvinkel.

4.4.7 Prestation och betalning olika år sågs som byte

RÅ 1998 ref 19 gäller ett överklagat förhandsbesked. Frågan var om indragning av aktier skulle anses ha skett mot ersättning i form av andra aktier som tidigare år mottagits i form av utdelning. Författarens tre bilder kan förtydliga målet.

¹⁹⁰ RÅ 1999 not 18.



Två fysiska personers gemensamma ägande i en koncern skulle delas upp på ett sätt som skulle ta två år.¹⁹¹ Ursprungligen ägde de fysiska personerna A och B gemensamt Y AB som i sin tur ägde Z AB. Sedan skulle B vara ensam ägare till X AB, som skulle ha en minoritetspost i Y AB. A hade en majoritetspost i Y AB, som i sin tur ägde Z AB. Det första året var det bara X AB som av Y AB skulle få utdelning. Utdelningen skulle ske i form av aktier i Z AB. Nästa år skulle Y AB dra in X AB:s aktier utan betalning. Regeringsrätten hänvisade till flera prejudikat där beskattning inte skett utifrån yttre form. Några mål i vilka flera rättshandlingar har setts som en enhet har gällt bland annat utdelning och även uppdelning av gemensamt ägande. Affärsrättsliga eller organisatoriska skäl som det skulle finnas i detta fall för en omorganisation ansågs inte heller vara tillräckligt för att hindra en helhetssyn på flera transaktioner. Rättshandlingarna mellan X AB och Y AB var i enlighet med bolagsrätten. Men de var egendomliga sedda var för sig. Bara sedda tillsammans blev transaktionerna rimliga. Utdelning och indragning var nämligen delar av en plan för uppdelning av det gemensamma ägandet. De skulle därför skattemässigt ses tillsammans. Därför ansåg Regeringsrätten att X AB sålt aktier i Y AB mot betalning i form av aktier i Z AB. Detta trots att utdelning av aktier i Z AB skedde året före indragning av X AB:s aktier.¹⁹²

Författaren anser att civilrättsligt var rättshandlingarna kopplade eftersom indragningen av aktier var beroende av utdelningen året före för ett ekvivalent utbyte.¹⁹³ Hjerner's skatterättsliga definition passar inte in av tre skäl. Dels var det inte ett outtalat villkor utan en öppet redovisad del av en plan att göra en riktad utdelning och en indragning av aktier. Dels kan det också ifrågasättas om villkoret här har formen av "bara om X sker, då ska Y ske", eftersom personen A hade en majoritetspost alla åren och därmed bestämmande inflytande över både utdelning och indragning av aktier. Dels var det inte samtidigt rättshandlingar, utan de skulle ske olika år.

¹⁹¹ RÅ 1998 ref 19.

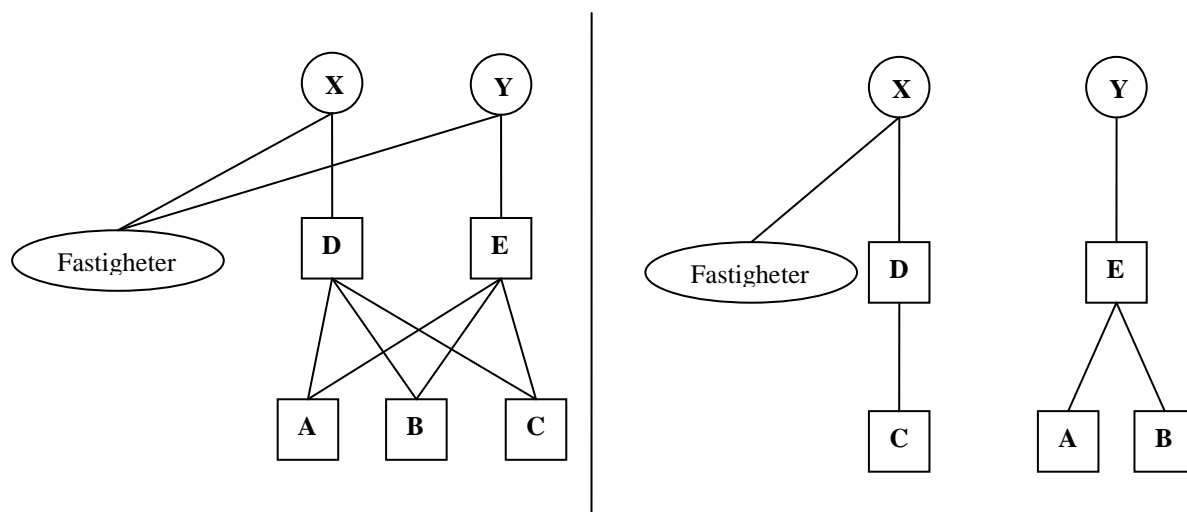
¹⁹² RÅ 1998 ref 19.

¹⁹³ Jfr Bergström SN 2003.

Författarens allmänna definition träffar rättshandlingarna eftersom de var delar av en plan på så sätt att uppkomsten av indragningen skulle motsvaras av utdelningen. Författaren anser att Regeringsrättens bedömning att rättshandlingarna blev rimliga först sedda som en enhet motiverades av ekvivalensprincipen.¹⁹⁴ Utbytet av utdelningen och indragningen av aktierna var helt obalanserade var för sig. Tillsammans blev utbytet balanserat och därmed rimligt i ett affärsmässigt sammanhang som detta. Därför träffas avtalen av författarens skatterättsliga tumregel.

4.4.8 Överlåtelse under marknadsvärdena för att dela upp gemensamt ägande

RA 2009 ref 85 var ett överklagat förhandsbesked om underprisöverlåtelse för uppdelning av gemensamt ägande mellan två bröder och deras bolag. Frågorna var om ägare till ett bolag skulle beskattas för utdelning på grund av underprisöverlåtelse från bolaget och om priset vid fastighetsöverlåtelse till underpris skulle gälla. Två bilder förtydligar läget före och efter.



Två bröder, X och Y, skulle äga vars ett moderbolag som i sin tur skulle äga hälften var av tre gemensamt ägda dotterbolag. Genom underprisöverlåtelse skulle den ena brodern, X, via sitt moderbolag ensam få kontroll över ett av dotterbolagen och den andra brodern, Y, via sitt moderbolag ensam få kontroll över de två andra bolagen. För att uppdelningen av ägandet skulle bli ekonomiskt likvärdigt skulle den förstnämnda brodern, X, som bara fick ett dotterbolag, få köpa andelar i jordbruksfastigheter till underpris av den andra brodern, Y.¹⁹⁵

Regeringsrätten bedömde att broder X skulle beskattas för utdelning med det värde som motsvarade aktierna som skulle överlåtas till broder Y:s moderbolag.¹⁹⁶ Samma värde skulle ingå i betalningen för

¹⁹⁴ Jfr Ramberg & Ramberg s 38-39 och Votinius 2005.

¹⁹⁵ RA 2009 ref 85.

¹⁹⁶ RA 2009 ref 85.

fastighetsandelarna. Regeringsrätten höll med om Skatterättsnämndens bedömning. Den var att det nödvändiga rekvisitet att överlåtelsen ska vara utan ersättning eller under marknadsvärdet inte var uppfyllt.¹⁹⁷ Alla transaktionerna ska ses som en helhet utifrån deras verkliga innebörd.¹⁹⁸ Fastighetsöverlåtelsen ses som en del av ersättningen för att X:s moderbolags aktier i dotterföretag som överläts till Y:s moderbolag vore mer värda än de som erhålls.

Författaren anser att civilrättsligt kan avtalen mellan bolagen och mellan de fysiska personerna ses som beroende av varandra, för att uppnå syftet ekonomiskt likvärdig uppdelning av ägandet, och därför ses som kopplade avtal.¹⁹⁹ Hjerner's skatterättsliga definition kan anses ha varit uppfyllt eftersom en förutsättning för avtalen var att alla ska ingås samtidigt och fullgöras samtidigt för att de ska uppfylla det övergripande syftet för personerna X och Y ekonomiskt likvärdig uppdelning av ägandet.²⁰⁰

För Regeringsrätten var det avgörande motivet för att bedöma avtalen tillsammans som en helhet var att den verkliga innebörden ska utgå ifrån och även intressegemenskapen mellan bolagen och deras ägare. I detta mål innebar det att brödernas bolags värdeöverföringar sinsemellan skulle bedömas tillsammans med brödernas egna köpavtal.²⁰¹

Författarens allmänna definition träffar avtalen eftersom de var delar av en gemensam plan som innebar att varje avtals uppkomst var kopplad till de andras uppkomst och innehållsmässigt var de också kopplade eftersom överlåtelseernas värde var relaterade till varandra. Tumregeln träffar också avtalen eftersom de inte var ekvivalenta var för sig.

4.4.9 Inkråmsöverlåtelser till underpris för uppdelning av gemensamt ägande

För att förtydliga vad Regeringsrätten menar med kopplade avtal kan ett mål beskrivas där avtal verkar ha varit kopplade, men inte har bedömts tillsammans. RÅ 2006 ref 74 var ett mål om ett överklagat förhandsbesked gällande likvärdig uppdelning av gemensamt ägande. Författarens två bilder kan illustrera läget före och efter överlåtelser enligt ett alternativ.

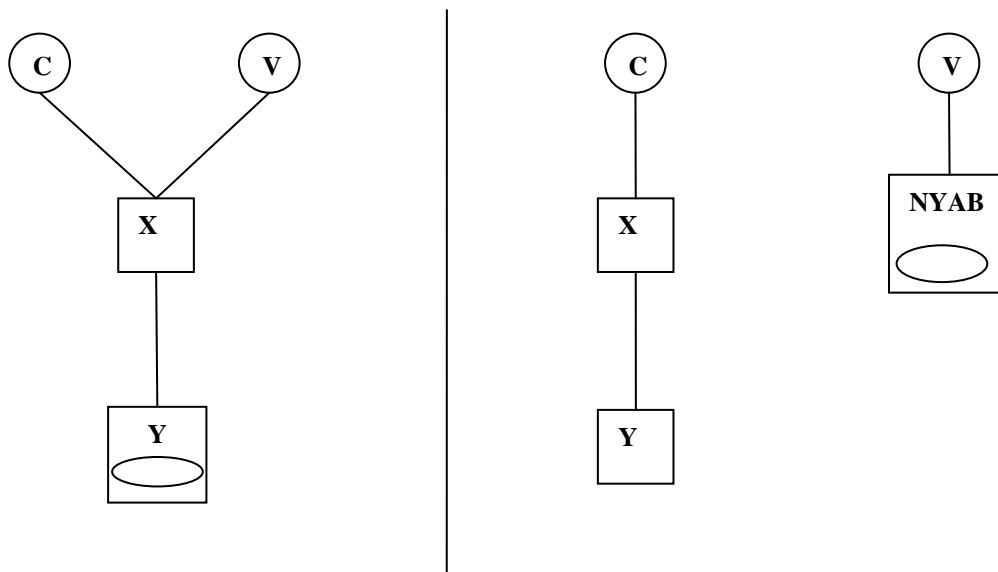
¹⁹⁷ Internetkälla, Skatterättsnämnden.

¹⁹⁸ RÅ 2009 ref 85.

¹⁹⁹ Jfr Bergström SN 2003.

²⁰⁰ Jfr Hjerner s 289.

²⁰¹ RÅ 2009 ref 85.



Två fysiska personer ägde lika stor andel var av ett moderbolag som hade ett dotterbolag som ägde en andel i en bostadsrättsförening. Ekonomiskt likvärdig uppdelning av det gemensamma ägandet skulle kunna ske på två olika sätt. Ett alternativ för uppdelning uppfyllde inte kraven för underprisöverlåtelse och gav uttagsbeskattning och även utdelningsbeskattning. Ett annat alternativ uppfyllde däremot villkoren och därför blev det varken uttagsbeskattning eller utdelningsbeskattning. Den varianten innebar gratis inkrämsöverlåtelse av andelen i bostadsrättsföreningen till ett nystartat aktiebolag som en fysisk person (V) skulle äga själv i utbyte mot gratis överlåtelse av resterande aktier i moderbolaget till den andra fysiska personen (C). Inte för något av de två alternativen bedömdes samtidigt byte av tillgångar till pris under marknadsvärde (gratis) mot andra tillgångar (gratis) som bytesvederlag.²⁰²

Avtalen var tydligen beroende av varandra. Formellt var överlåtelseerna gratis, men det var de bara så länge som de sågs som oberoende av varandra. Tillgångarna som skulle överlåtas hade ju ett värde som motsvarade varandra och överlåtelseerna var delar av en gemensam plan. Överlåtelseerna vore skattebefriade så länge som de bara bedömdes isolerat var för sig.

Hjerners skatterättsliga definition kan anses delvis ha varit uppfylld eftersom en förutsättning för avtalen var att alla ska ingås och fullgöras för att de ska uppfylla det övergripande syftet som var ekonomiskt likvärdig uppdelning av ägandet.²⁰³ Det var avvikelser från marknadsvärden i båda överlåtelseerna eftersom de var gratis. En ytterligare indikation var att det gällde simultana överlåtelser. Men förutsättningen var inte uttalad, utan uttalad.

Författarens allmänna definition är uppfylld i båda fallen eftersom överlåtelseernas uppkomst vore en del av en gemensam plan och innehållet i överlåtelseerna vore bestämda utifrån en jämförelse av deras värden sinsemellan. Författarens tumregel för skatterättsligt

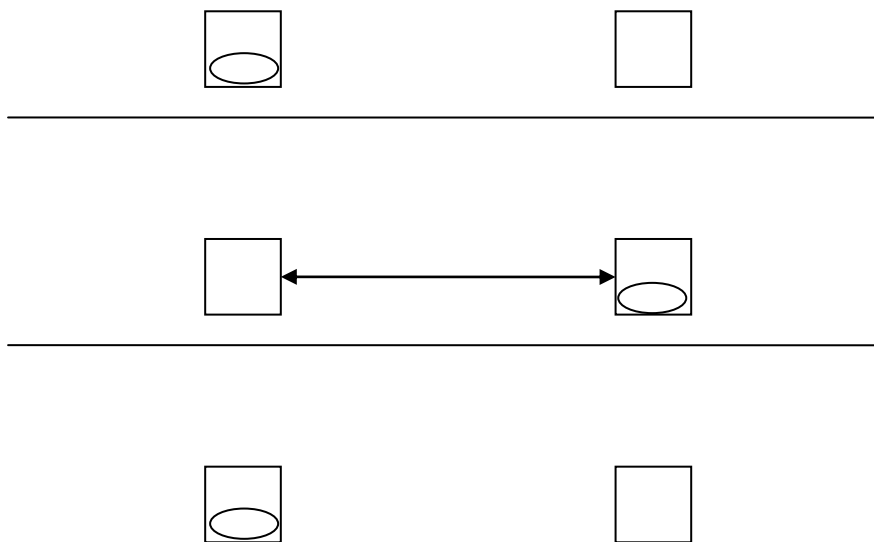
²⁰² RÅ 2006 ref 74.

²⁰³ Jfr Hjerner s 289.

kopplade avtal är uppfylld eftersom överlåtelseerna var för sig inte vore ekvivalenta sett ur endera partens perspektiv, men tillsammans ger de ett ekvivalent utbyte.

4.4.10 Sale and lease back med återköpsoption avsedd att användas

I RÅ 1989 ref 62 I var frågan om två avtal om sale and lease back med en utfästelse om återköp skulle ses separat eller tillsammans. Tre bilder kan illustrera referatet.



Det första avtalet var ett köpavtal mellan en ägare av en fastighet med en byggnad och ett finansbolag. Det andra avtalet var ett leasingavtal mellan samma parter och om samma byggnad. Finansbolaget gjorde också en utfästelse att den tidigare ägaren hade möjlighet att återköpa fastigheten mot ett förutbestämt pris. Avsikten var att den möjligheten skulle utnyttjas. Fastigheten skulle säljas för ett pris under marknadsvärdet. Hyran, som inte var marknadsmässig, och återköpspriset var beroende av varandra. I denna sortens avtal var syftet för säljare normalt att få bättre likviditet, öka soliditeten och ändå ha möjlighet genom återköp och senare försäljning ta del av fastighetens framtida värdeökning.²⁰⁴

Om avtalen och utfästelsen sågs tillsammans skulle den verkliga innebörden kunna anses vara ett lån med fastigheten som säkerhet och avtalen omrubriceras som ett sådant avtal. Regeringsrättens majoritet ansåg att omrubricering av avtal bör göras restriktivt. Avtalen vore civilrättsligt giltiga. Det var vanligt med sale and leaseback-avtal. Majoriteten skrev i domskälen att det fanns skäl som talade för att den verkliga innebörden var den samma som avtalens rubricering, men redogjorde inte för dem. Med den utgångspunkten antog domstolen att avsikten inte har varit att få effekterna av pantsättning. Å andra sidan fanns en rad skäl för omrubricering av avtalen. En av parterna var ett finansbolag som hade uppgett att denna sorts avtal var en finansieringsform. Avtalen var också annorlunda än sedvanliga avtal om fastighetsöverlåtelse. Överlåtelsepriserna var inte marknadsmässiga och inte heller hyran. Option om återköp var inte heller sedvanlig för fastighetsköp. Optionen gjorde att säljaren hade möjlighet att få eventuell framtida värdestegring på fastigheten som om ägandet hade

²⁰⁴ RÅ 1989 ref 62 I.

bestått. Men de outtalade skälen för att den verkliga innebörden var den samma som den rubricerade övervägde enligt majoriteten.²⁰⁵

De två dissidenterna invände att säkerhetsöverlåtelser av både byggnad på annans mark och även säkerhetsöverlåtelser av fastigheter var sedan länge etablerade sätt att ge säkerhet för lån. Vid tiden för domslut pågick visserligen en utredning om det rättsliga läget för just säkerhetsöverlåtelser av fastigheter enligt den då nya jordabalken. Men de aktuella avtalen om köp, hyra och option om återköp var med tanke på de ovan nämnda skälen för omrubricering inte avsedda att överlåta äganderätten utan skulle behandlas som säkerhetsöverlåtelser.²⁰⁶

Enligt Gäverth var en anledning till majoritetens beslut att godta avtalens rubriceringar att sale and lease back av fastigheter och byggnader på 1980-talet omfattade stora belopp och var viktiga för näringslivet.²⁰⁷ När domen föll omfattade avtal om sale and lease back av fast egendom 40 miljarder kr i Sverige, marknaden växte och nästan varje börsbolag hade slutit sådana avtal.²⁰⁸ Författaren instämmer. Den förklaringen gör det mindre förvånande att skälen till varför den verkliga innebörden var den samma som den rubricerade inte nämndes. Målets utgång berodde ju på de outtalade argumenten. Men däremot nämnde majoriteten att det var vanligt med sale and lease back-avtal, vilket kan tyda på hänsynstagande till deras stora ekonomiska betydelse för näringslivet.

Hjerners skatterättsliga definition är tillämplig eftersom priserna inte var marknadsmässiga och de var beroende av varandra.²⁰⁹ Dessutom var avtalen samtidiga och förutsatte varandra. En skattefördel skulle det också ge.

Författarens allmänna definition träffar avtalen eftersom leasingavtalets uppkomst förutsätter att köpavtalet först har genomförts och det ligger också i sakens natur att de är kopplade eftersom det gäller samma fastighet med byggnad i båda avtalen. Författarens tumregel träffar avtalen eftersom köpavtalet inte var ekvivalent för säljaren som skulle få pris under marknadsvärdet och hyresavtalet inte var ekvivalent för uthyraren utan hänsyn till återköpspriset som varierade beroende på hyrans nivå.²¹⁰

4.5 Sammanfattningar och slutsatser

Det finns ingen definition av kopplade avtal i lagstiftningen. Men i en SOU har kopplade avtal exemplifierats med att i stället för att ingå ett avtal om att bygga ett hus och sälja det

²⁰⁵ RÅ 1989 ref 62 I.

²⁰⁶ RÅ 1989 ref 62 I.

²⁰⁷ Gäverth, SvSkt 1996 s 746.

²⁰⁸ Nerep SvSkt 1989 s 368.

²⁰⁹ Jfr Hjerner s 289.

²¹⁰ RÅ 1989 ref 62 I.

med fastigheten den tillhör kan två avtal slutas.²¹¹ Entydigt kopplade avtal ansågs vara fallet om det var samma parter i de två avtalen, eller om parterna på respektive sida var i intressegemenskap.

Inom beskattningsrättens doktrin har Hjerner beskrivit kopplade avtal.²¹² Hans definition är att ett försäljningsavtal som har som uttalat villkor att ett annat försäljningsavtal ska gälla är ”kopplad, dvs villkorad av samtidig försäljning”.²¹³ Samtidighet verkar vara viktigt.

Hultqvist har tillagt att avtal om köp och omedelbart återköp av fast egendom är kopplade om avtalen sluts nästan samtidigt, eller återköp är ett villkor för det första köpet, eller om köparen har intresse av att upprätthålla sin trovärdighet.²¹⁴

Författaren har hittat en uttrycklig hänvisning av Regeringsrätten till, ett i författarens bedömning ett slags, kopplade avtal. I målet nämndes termen sidoavtal.²¹⁵ Ett avtal om räntegaranti beskrevs där som ”ett sidoavtal direkt kopplat till en specifik låneförbindelse.”²¹⁶

Bland de tio testmålen stämde Hjerner skatterättsliga definition in helt bara på två mål, vars avtal Regeringsrätten förvånande nog gjorde en gemensam bedömning av i ett fall och bedömde separat i ett annat fall.²¹⁷ I tre mål var det inte fråga om uttalade villkor.²¹⁸ I ytterligare två mål var det uttalade villkor men inte strikt i betydelse om X, då ska Y ske.²¹⁹ I tre mål stämmer Hjerner definition in om avvikelser från marknadsvärden tolkas extensivt till att omfatta även andra avvikelser än att det ena priset är över och det andra under marknadspriset.²²⁰ I ett ytterligare mål var det inte fråga om avvikelser från marknadsvärden.²²¹ I tre mål var det inte fråga om samtidiga avtal i betydelsen att de skulle ingås samtidigt.²²² I tre mål var intressegemenskap viktigt för Regeringsrätten när avtal bedömdes gemensamt, vilket inte ingår i Hjerner definition.²²³ Slutligen var avtalen i två mål starkt kopplade och Regeringsrätten gjorde en samlad bedömning av avtalen, men ändå träffas de förvånande nog inte riktigt av Hjerner definition.²²⁴

²¹¹ SOU 2005:99 s 273-274.

²¹² Hjerner s 289.

²¹³ Hjerner s 289.

²¹⁴ Hultqvist 1995 s 491.

²¹⁵ RÅ 1999 ref 14.

²¹⁶ RÅ 1999 ref 14 s 91.

²¹⁷ Hjerner s 289, RÅ 84 a:39, RÅ 1989 ref 62 I-II.

²¹⁸ RÅ 1999 ref 14, RÅ 1998 ref 19, RÅ 2006 ref 74.

²¹⁹ RÅ 1989 ref 57, RÅ 1998 ref 19.

²²⁰ RÅ 1986 ref 75, RÅ 1989 ref 57, RÅ 2006 ref 74.

²²¹ RÅ 1999 not 18.

²²² RÅ 1989 ref 57, RÅ 1998 ref 19, RÅ 1999 not 18.

²²³ RÅ 1973 Fi 344, RÅ 1986 ref 74, RÅ 2009 ref 85, Jfr Hjerner s 289.

²²⁴ RÅ 1998 not 18, RÅ 1999 ref 14, jfr Hjerner s 289.

De analyserade rättsfallen med kopplade avtal är relativt få men det är klart att hypotesen att Hjerner's definition är adekvat har visat sig vara fel. Det finns alltså ett behov av en ny skatterättslig definition av kopplade avtal.

Författarens civilrättsliga definition av kopplade avtal stämmer in på samtliga tio granskade mål. En nackdel med den definitionen är emellertid att den som använder den behöver komma ihåg alla olika sätt som avtal kan regleras i andra avtal. Författarens tumregel är enklare att använda eftersom den inte kräver en lång lista med förtydliganden. Tumregeln träffade nio av tio testmål. Det rättsfall vars kopplade avtal inte träffades gällde inte någon dold skattefordel och de var uttryckligt kopplade, varför tumregeln inte behövdes.²²⁵

En enkel slutsats är att det är viktigt att bedöma huruvida avtal är ekvivalenta ur båda parter's perspektiv.²²⁶ Avtal kan ju gynna den ena parten och missgynna den andra.

Avtal med avvikelser från marknadsvärden har här tolkats som icke ekvivalenta eftersom den ena parten förlorar värden genom utbytet. I testmålen har det nämligen inte funnits omständigheter som tytt på att marknadsvärdena inte skulle vara lämpliga som utgångspunkt för bedömning av avtalsbalansen.

5 Övergripande sammanfattningar och slutsatser

Författarens förslag till civilrättslig definition av kopplade avtal är att när den gemensamma partsavsikten var att ett avtal till någon del skulle regleras i ett eller flera andra avtal, då är de avtalen kopplade. För att vara praktisk kan den definitionen behöva stöd av författarens sammanfattande lista över olika sätt som avtal kan regleras i andra avtal: Avtal är kopplade när ett avtals uppkomst, rätt att sluta avtalet, dess innehåll, giltighet eller uppsägning regleras i annat avtal, eller om det ligger i sakens natur att olika avtals innehåll är beroende av varandra eller har en naturlig anknytning till varandra.²²⁷ Hypotesen att definitionen är adekvat verkar stämma eftersom den har träffat alla tio testmål.²²⁸

Hjerner's skatterättsliga definitionen var att avtal var kopplade när det fanns ett outtalat villkor att två avtals innehåll skulle gälla samtidigt.²²⁹ Det skulle också vara ett högt pris, ett lågt pris och syftet skulle vara att minska beskattningen. Bland de undersökta rättsfallen visade

²²⁵ RÅ 1989 ref 14 var undantaget.

²²⁶ Jfr RÅ 1989 not 18 och RP 1989 ref 57.

²²⁷ Jfr Bergström SN 2003 s 10, Hultqvist SvSkt 2009 s 111, Proposition 1975/76:81 s 129-130, Bostadsutskottets betänkande 1983/84:BoU29 s 18, SOU 2008:94 Tillvalsutredningen s 45, LU 1971:7 s 3-4 och jfr Hedwall, s 39, Ramberg & Ramberg, 2007, s 167 och Adlercreutz, 2002.

²²⁸ T.ex. RÅ 1989 ref 62.

²²⁹ Hjerner s 289.

sig den definitionen helt stämma in på två fall av tio.²³⁰ Det är skäl för att konstatera att hypotesen att Hjerner's definition är adekvat har visat sig vara fel. Den slutsatsen bekräftar att det har funnits ett behov av en ny definition av kopplade avtal.

Den tredje hypotesen är att författarens förslag till skatterättslig tumregel att om ett avtal förutsätter något annat avtal för ett ekvivalent utbyte efter skatt, då är avtalen kopplade, är adekvat. Genomgången av testmålen har visat att tumregeln var tillämplig på nio av tio. Det rättsfall vars kopplade avtal inte träffades gällde inte någon dold skattefordel genom koppling av avtalen och de var redan uttryckligt kopplade, varför tumregeln inte behövdes.²³¹ Därför verkar tumregeln vara adekvat.

Eftersom ekvivalens inte alltid kan bedömas utifrån en enkel jämförelse mellan avtalade priser och marknadspriser är kännedom om omständigheter i det enskilda fallet nödvändig. En slutsats är att det är en adekvat och användbar tumregel för avtal där parternas utbyte kan bedömas i termer av ekvivalens. Kan utbytet inte bedömas utifrån ekvivalens finns författarens allmänna civilrättsliga definition som reserv.

Det har också visats att kopplade avtal kan slutas mellan parter som har olika slags relationer till varandra. En möjlighet är att det gäller närstående, vilket plenimålet RÅ 1989 ref 57 illustrerar. En annan möjlighet är att kopplade avtal involverar parter som är i intressegemenskap vilket RÅ 84 1:39 exemplifierar. Men kopplade avtal kan även slutas mellan oberoende parter vilket RÅ 1999 ref 14 visar.

Den föreslagna definitionen och även tumregeln har visats vara grundade i gällande rätt och allmänt vedertagen avtalsstolkning. Avslutningsvis har uppsatsens syfte, att bidra till att klargöra vad kopplade avtal är, uppfyllts.

²³⁰ RÅ 84 1: 39 och RÅ 1989 ref 62.

²³¹ RÅ 1989 ref 14 var undantaget.

6. Källor

6.1 Offentligt tryck

6.1.1 Lagstiftning

Distans- och hemförsäljningslag (2005:59)

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Jordabalk (1970:994)

Lag mot skatteflykt (1995:575)

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

Rättegångsbalk (1942:740)

6.1.2 Förarbeten

Almén, T, Gadde, E, Hammarskjöld, H, Sundström, A, Eklund, R, Förslag till lag om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område, lag om avbetalningsköp mm av därtill kommitterade, Stockholm 1914

Bostadsutskottets betänkande 1983/84:BoU29 om ändringar i hyreslagstiftningen m.m. (prop. 1983/84:137)

LU 1971:7 Lagutskottets betänkande nr 7 år 1971 – Lagutskottets betänkande i anledning av motion angående besittningsskyddet enligt hyreslagen

Proposition 1975/76:81 med förslag om ändring i lagen (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område, mm

Proposition 1980/81:17 med förslag till lag mot skatteflykt m.m.

Proposition 1981/82:165 med förslag till konkurrenslag

Proposition 1988/89:76 om ny köplag

Proposition 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag

SOU 1974:83 Generalklausul i förmögenhetsrätten – betänkande av Generalklausulutredningen

SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul – Betänkande av expertgrupp inom företagsskatteutredningen

SOU 2005:99 Vissa företagsskattefrågor – slutbetänkande av 2002 års företagsskatteutredning

6.2 Litteratur

6.2.1 Böcker

Adlercreutz, A, Avtalsrätt I, Juristförlaget i Lund 2002

Adlercreutz, A, Gorton, L, Avtalsrätt II, Juristförlaget i Lund 2010

Bergström, S, Skatter och civilrätt (diss), Liber Förlag 1978

Bernitz, U, Standardavtalsrätt, upplaga 6, Marknadsrättsförlaget AB och Norstedts Juridik AB, Stockholm 2000

Fohlin, P, Avtalsstolkning, Iustus Förlag AB, Uppsala 1989

Hedwall, M, Tolkning av kommersiella avtal, Norstedts Juridik AB 2004

Helmers, D, Kringgående av skattelag (diss), Almqvist & Wiksell 1956

Hjerner, L, Sken-bulvanskap-kringgående, genomsyn eller förträngning. I: Festskrift till Hans Thornstedt, 1983

Hultqvist, A, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen (diss), Juristförlaget JF AB 1995

Kellgren, J, Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten (diss), Iustus Förlag AB Uppsala 1997

Malmström, S, Györki, I, Sjögren, P, Bonniers svenska ordbok, 1986

Melz, P, Val mellan olika normtyper i rättstillämpningen. I: Vänbok till Per Anclow, Iustus Förlag AB 2004

Ramberg, J, Ramberg, C, Allmän avtalsrätt, sjunde upplagan, Norstedts Juridik AB Stockholm 2007

Votinius, S, Avtalslagens generalklausul och den rättvisebaserade kontraktsuppfattningen. I: Avtalslagen 90 år – aktuell nordisk rättspraxis, Flodgren, B, Gorton, L, Lindell-Frantz, E och Samuelsson, P (red), Norstedts Juridik AB 2005

6.2.2 Tidskriftsartiklar

Bergström, S, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid? SN 2003, s 2-13

Gäverth, L, Regeringsrätten och genomsyn, SvSkt 1996, s 731-772

Hultqvist, A, Rättshandlingars verkliga innebörd, SN nr 11 2007, s 696-703

Hultqvist, A, Verklig innebörd i nytt rättsfall, SvSkt 1. 2009, s 106-111

Hultqvist, A, Leasingdomarna – en analys och kommentar, SN 1999, s 395-404

Nerep, E, Sale and lease back av fast egendom (fastighetsleasing) – obligationsrättslig, sakrättslig och skatterättslig giltighet, SvSkt 1989, s 299-373

Tiley, J, Judicial Anti-avoidance Doctrines: The US Alternatives, British Tax Review 1987 s 180-197, 220-244 (del II)

6.3 Rättsfall

6.3.1 HD

NJA 1971 s 412

NJA 1990 s 24

NJA 2007 s 1018

6.3.2 Regeringsrätten

RÅ 1973 Fi 344

RÅ 84 1:39

RÅ 1985 1:78

RÅ 1986 ref 75

RÅ 1989 ref 57

RÅ 1989 ref 62 I

RÅ 1990 ref 73

RÅ 1998 ref 19

RÅ 1998 ref 58

RÅ 1999 ref 14

RÅ 1999 not 18

RÅ 2004 ref 27

RÅ 2006 ref 74

RÅ 2009 ref 85

6.4 Internetkälla

Skatterättsnämnden, Inkomstskatt: Underprisöverlåtelse, dnr 28-08/D, (24/9 2009),

<http://skatterattsnamnden.se>