

JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Richard Croneberg

Ceci n'est pas une pipe?

- En studie av ordalydelsens ställning vid tolkning och tillämpning av svensk skattelag

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Maria Hilling

Höstterminen 2014

”Ceci n’est pas une pipe” betyder (fritt översatt) ”det här är ingen pipa” och är en referens till den belgiska surrealisten René Magrittes konstverk ”Ceci n’est pas une pipe” (1926) – ett konstverk som vid en första anblick ter sig föreställa en pipa men som egentligen är en bild av en pipa. Bilden är enligt Foucaults ett sorts *calligram*, d.v.s. en grafisk poetisk gestaltning som genom sin form förstärker det underliggande budskapet, varigenom Magritte presenterar två motsatta budskap som trots sin dualitet inte är motsägelsefulla. Undertecknad vill med nämnda referens återspegla det skatterättsliga tolkningsförfarandets mångbottnade karaktär. Precis som Magrittes konstverk återspeglar konflikten mellan objektets gestaltning och egentliga mening syftar tolkning till att lösa motsvarande konflikt mellan en rättshandling alternativt rättsnorms form och dess verkliga innebörd – för vidare läsning se Foucault, *This Is Not a Pipe* s. 19 ff.

"A judge first searches the facts, then searches the law, and lastly searches his soul. If all three inquiries lead in the same direction, his task will be easy, but if they diverge, he cannot straddle for any appreciable distance."

- Bernard Botwin,
Trial judge s. 52.

Innehållsöversikt

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

SUMMARY	I
SAMMANFATTNING	II
FÖRORD	III
FÖRKORTNINGAR	IV
1. INLEDNING	1
2. SKATTERÄTTSLIG TOLKNING	9
3. TOLKNING AV RÄTTSNORMER	27
4. TOLKNING AV RÄTTSHANDLINGAR	39
5. NÅGRA SYNPUNKTER – DE SENTENTIA FERENDA	71
6. KÄLLFÖRTECKNING	73
7. RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	82

Innehållsförteckning

SUMMARY	I
SAMMANFATTNING	II
FÖRORD	III
FÖRKORTNINGAR	V
1 INLEDNING	1
1.1 Land ska med lag byggas – om bärande bjälklag i allmänhet och språket i synnerhet	1
1.2 Syfte	4
1.3 Metod och material	5
1.4 Terminologi	6
1.5 Avgränsning	6
1.6 Disposition	7
2 SKATTERÄTTSLIG TOLKNING	9
2.1 Tolkning som rättslig handlingsnorm	9
2.1.1 Ett försök att inordna det oordnade	9
2.1.2 Tolkning av offentligrättsligt betungande lagstiftning	10
2.1.3 Tolkning i ljuset av rättstillämpningens värden	11
2.1.3.1 Lojalitet med lagstiftaren	11
2.1.3.2 Förutsebarhet	12
2.1.3.3 Likabehandling	12
2.1.4 En sammanvägning i strävan efter materiell lämplighet	13
2.2 Tolkning och skatterättsliga principer	13
2.2.1 Rättssystemets fogmassa	13
2.2.2 Skatterättsliga principer – en översiktlig presentation	14
2.2.2.1 Legalitetsprincipen	15
2.2.2.2 Likhetsprincipen	16
2.2.2.3 Neutralitetsprincipen	17
2.2.2.4 Skatteförmågeprincipen	17
2.2.2.5 Kontinuitetsprincipen	17
2.2.2.6 Proportionalitetsprincipen	18
2.2.2.7 Reciprocitetsprincipen	18
2.2.2.8 Derogationsprinciperna	18
2.2.3 Principernas inbördes relation	19
2.3 Lagtolkningsmetoder	19
2.3.1 Något om skillnaden mellan teori och praktik	19
2.3.1.1 Objektiv tolkning	20

2.3.1.1.1	Bokstavstrogen tolkning	21
2.3.1.1.2	Systematisk tolkning	21
2.3.1.2	Subjektiv tolkning	22
2.3.1.3	Teleologisk tolkning	22
2.3.1.4	Ytterligare tolkningsförfaranden	23
2.4	Några reflektioner om ordalydelsens teoretiska ställning vid lagtolkning	25
3	TOLKNING AV RÄTTSNORMER	27
3.1	Inledning	27
3.2	Tolkning av rättsnormer i HFD:s praxis	27
3.2.1	Följsamhet till förarbeten	27
3.2.2	Lojalitet till lagtexten	29
3.2.3	Systematiska tendenser i senare praxis	32
3.3	Avvägningar i doktrin	32
3.3.1	Gemensamma utgångspunkter	32
3.3.2	Förespråkare av en mer förarbetstrogen lagtolkning	33
3.3.3	Förespråkare av en mer lagbunden tolkning	35
3.3.4	Förespråkare av en friare lagtolkning	36
3.4	En ökad betydelse för lagens ordalydelse	36
4	TOLKNING AV RÄTTSHANDLINGAR	39
4.1	Civilrättsliga definitioner i en skatterättslig kontext	39
4.1.1	Kartan och verkligheten	39
4.1.2	Kraven på verkligheten	41
4.1.2.1	De allmänna ogiltighetsgrundernas erkännande i den skatterättsliga tillämpningen	41
4.1.2.2	Ogiltighet som en följd av simulerade respektive dissimulerade rättshandlingar	42
4.1.3	Att orientera sig utanför kartan	43
4.1.3.1	Något om navigation i ljustet av ledstjärnor eller orientering utifrån rättsfaktum	43
4.1.3.2	Tolkning av rättsnormen eller rättshandlingen?	44
4.2	Tolkning av rättshandlingens verkliga innebörd	45
4.2.1	Ett samlat grepp kring ett svårtolkat begrepp	45
4.2.2	Tolkning av rättshandlingar i HFD:s praxis	46
4.2.2.1	En kort motivering till urvalet och redovisningen av HFD:s betydligt längre motiveringar	46
4.2.2.2	HFD:s avgöranden i urval	46
4.2.3	Avvägningar i doktrin	62
4.2.3.1	En polemik i kubik	62
4.2.3.2	Gäverth och skatterättslig genomsyn	62
4.2.3.3	Bergström och verklig innebörd	63
4.2.3.4	Hultqvist och civilrättens prejudicerande verkan	64
4.2.3.5	Burmeisters schematiska kategorisering	65
4.3	En reflektion om rättshandlingens form och funktion	67

5 NÅGRA SYNPUNKTER - DE SENTENTIA FERENDA	71
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	73
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	82

Summary

Interpretation, whether it is the judicial interpretation of the law or the interpretation of the true implication between contracting parties, is without doubt a most delicate matter. Torn between the fundamental values of predictability, uniformity and the principles of law the judiciary must determine the true meaning of a transaction or norm whilst facilitating a judicial precedent. Suppose that aforementioned interpreter also must act within the spirit of public administrative tax law, whilst upholding the significance of private law, and you have the preconditions for this thesis.

Consequently, this thesis examines the complex nature of interpretation and application within Swedish domestic tax law. Through a systematic review of the Swedish tax system's integral values, principles and methods of interpretation the study shows that the very nature of public law theoretically establishes a strict interpretation in accordance with the letter of the law. As a result, no tax may be levied through analogous application of the law, nor based on an extensive interpretation that evidently substitutes a meaning beyond the actual wording of the law. A position the Supreme Administrative Court to some extent has acknowledged, as the court on several occasions has looked passed legislative intent in favour of an interpretation in accordance with the letter of the law.

A part from the interpretation of the law the thesis further examines the interpretation of composite chains of legal transactions. When aforementioned transactions are complex or are carried out for the sole purpose of tax avoidance the interpreter needs to determine whether the transaction, or chain of transactions, are correctly characterised. Through an analysis, mostly comprised of somewhat contradictory income tax case law, the thesis investigates whether private law sets the precedent for the transaction or if there is a substance-over-form approach within Swedish domestic tax law. Although the views within Swedish jurisprudence greatly differs the true implication between the contracting parties is *generally* determined in accordance with private law.

In addition to the conclusions *lex lata* the author also reflects his views *de sententia ferenda*, whereas certain remarks regarding the drafting of judgements as well as the theory of legal interpretation are made.

Sammanfattning

I det virrvarr av paragrafer, principer och värden rättstillämparen är nödgad att orientera sig i är tolkningsförfarandet av yttersta vikt för att fastställa vad som utgör gällande rätt. I den skatterättsliga avvägningen mellan rättssystemets inneboende värden och principer måste rättstillämparen, med machete i högsta hugg, bereda väg genom den snårskog som utgör den offentliga rätten samtidigt som vederbörande tar intryck av civilrättsliga handlingar i en skatterättslig kontext. Ett förfarande som minst sagt är komplicerat.

Den följande framställningen undersöker och analyserar tolkning och tillämpning i svensk skatterätt med utgångspunkt i lagstiftningens ordalydelse. Utifrån såväl praxis som doktrin inventeras rättstillämpningens värden, principer och tolkningsmetoder i syfte att synliggöra de tolkningsargument som underbygger alternativt underminerar ordalydelsens ställning vid tolkning av skattelag. Framställningen visar att skatterättsens offentlighetsrättsliga karaktär förstärker ordalydelsens ställning, vilket föranleder ett mer restriktivt förhållningssätt vid tolkning av skattelag.

Utöver tolkning av själva rättsregeln analyseras även hur rättstillämparen tolkar rättshandlingar och rättshandlingskedjor i en skatterättslig kontext. I de situationer den enskilde företar en invecklad transaktionskedja eller disponerar sina ekonomiska förehavanden i syfte att undgå skatt måste rättstillämparen fastställa rättshandlingens verkliga innebörd. Genom en närmare analys av praxis undersöker framställningen huruvida rättshandlingens verkliga innebörd bör definieras i enlighet med dess civilrättsliga urkund eller ifall man med hänsyn till de skattemässiga effekterna av förehavandet kan omkvalificera rättshandlingen. Med en vidare utgångspunkt i doktrin visar framställningen att rättshandlingens verkliga innebörd *i regel* tolkas i enlighet med dess civilrättsliga form och ordalydelse.

Sammanfattningsvis visar redogörelsen att skatterättslig tolkning, oberoende huruvida det rör sig om en avvikelser från lagstiftningens ordalydelse eller rättshandlingens form, i stor utsträckning är begränsad till den rubricering och formulering som följer av rådande rättsfaktum eller aktualiserad rättsregel. Med utgångspunkt i slutsatsen *de lege lata* redogörs även författarens reflektioner *de sententia ferenda*, varvid några synpunkter rörande tolkning och domskrivning framförs.

Förord

Tänk att man nu, med knappt utvuxet skägg och förstånd, ska behöva summera sin studietid i denna blygsamma gestaltning av intryck och förnimmelser i skrivandets sista skälvande timmar. Intryck som sträcker sig från akademiska provningar till festliga lättsamheter, från oförglömliga dagar till berusade nätter, från novischtidens snärta spänst till examensperiodens plufsiga extrakilon. En tid som just idag är svår att minnas men som imorgon är omöjlig att glömma.

Mina första tankar går de till de vänner och bekanta jag lärt känna på vägen. Genom er har jag funnit mig själv i ett nytt sammanhang där såväl delade tankar som personliga möten navigerat en genom denna snåriga om än formande perioden i ens liv. Även om jag inte känner hälften av er hälften så väl som jag skulle vilja, samtidigt som jag tycker om mindre än hälften av er hälften så mycket som ni förtjänar, så är jag fantastiskt glad över alla möten, skratt och tårar jag delat med er under de gångna åren. Ett innerligt och riktat tack till er!

Ett särskilt tack vill jag även framföra till de fantastiska människor jag mött inom studentlivet och då särskilt *Juridiska föreningen* – detta sociala nav i en juriststudents vardag. En förening som, vid sidan av sedvanlig mötesformalia och näringslivsevent, fått mig att uppleva det som i den grekiska mytologin närmast benämns *studentikos fredlöshet*. Ett utlopp som alltför ofta sträckt sig bortom all ära och redlighet men som likväl mynnat ut i de spexiga uppsättningar och diverse upptåg som arrangerats inom *Dolušpexet*. All kärlek till er!

Ett innerligt tack vill jag även rikta till de kollegor, såväl gamla som nya, som delat den lilla om än högljudda vrå Juridiska fakulteten benämner kontor 217. Utöver de undervisningsbestyr vi delat med varandra har vi även delat en hel del minnen, kullerstenar, skratt, politiska uppvaknanden, tiofikor (nåja tio i tio) och sliriga Köpenhamnsresor (ute på halt vatten). Tack för allt stöd, såväl i medgång och motgång (och nej, jag talar inte om pingis), under de gångna åren – ni betyder mer för mig än vad ni tror.

Ett mindre kärleksfullt uppmärksammande vill jag rikta till *Eduroam* – denna studenters baneman, detta virtuella ok och bristande ursäkt till universitetsnätverk. Att nödgas nyttja denna sorgliga trådlösa förgrening av elände kan närmast liknas den feberstinna upplevelse bedragare utstår i *Malebolgia* – denna åttonde cirkel av Dante Alighieris helvetestratt. En passande provning för blivande paragrafvrängare måhända, även om jag allt för ofta, likt f d statsminister Persson i Fichtelius *Ordförande Persson*, utstött ”jävla u-land” i ren frustration över den bedrövliga tjänst som utgör Lund universitets samlade nätverk.

Men vad är väl ändå livet utan diverse prövningar? Några som särskilt funnits där för mig vid större personliga motgångar än dålig internetuppkoppling är min familj. Ett särskilt tack till min kära lillasyster Anna för att du alltid funnits där för mig med kloka ord, inkännande reflektioner och kärleksfull humor. Ett innerligt tack även till min käre storebror Michael som med sin självdistans, ärlighet och uppriktighet hjälpt en när det behövs som mest – inte minst när du med kort varsel och nitiska precision korrekturläste det här eländet till akademisk framställning. Hjärtligt tack!

En person som särskilt stöttat mig under hösten är min stora kärlek och nyblivna sambo, Hanna. Utan dina lekfulla utspel, ditt varma sätt och din empatiska inlevelseförmåga, såväl i ord som i handling, hade den här perioden varit helt olidlig. Tack för att du lyssnar och låter mig, om än med haltande byggnadstekniska analogier, dela mitt arbete, vardag och liv med dig.

Avslutningsvis vill jag rikta ett innerligt tack till min handledare och mentor, Maria Hilling. Under den gångna hösten har du inte enbart introducerat mig för akademins fascinerande värld utan även varit ett ovärderligt stöd genom den process som föranlett den här framställningen. Tack för dina välavvägda råd och ditt engagemang i arbetets slutskede samt för de givande diskussioner och värdefulla kommentarer som löpande skett under arbetets gång.

Jag vill i det sammanhanget särskilt passa på att understryka att det naturligtvis är undertecknad som svarar för eventuella fel och brister i framställningen.

Lund, januari 2015

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke at the end.

Förkortningar

AvtL	Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område
BrB	Brottsbalk (1962:700)
EKMR	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
EUD	Europeiska unionens domstol
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
HFD ref.	Referat ur Högsta förvaltningsdomstolens årsbok
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
ICIJ	International Consortium of Investigative Journalists
JT	Juridisk tidskrift
Prop.	Proposition
RF	Regeringsform, Lag (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SvSkt	Svensk Skattetidning
SvJT	Svensk Juristtidning
SN	Skattenytt
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

1.1 Land ska med lag byggas – om bärande bjälklag i allmänhet och språket i synnerhet

När undertecknad en ruskig oktoberdag försökte förklara den för juristen självklara devisen ”land ska med lag byggas” över en lättare starkölslunch möttes jag av mothugg.¹ Sällskapet, i vilket en civilingenjör tillika konstruktör ingick, förstod det givna i att landet måste byggas men tillstod att lagen som sammansättning inte nödvändigtvis utgjorde det bästa materialet för konstruktionen. I en ingenjörs vardag, vari siffror utgör redskapet och matematiken metoden, framstår nämligen språket som en mindre lyckad grund att bygga samhället på. Raljant framhölls argument om hur en konstruktion skulle se ut när exakta matematiska beräkningar ersattes av relativa språkliga begrepp. Beräkningar om alltifrån ett bärande bjälklags materialegenskaper till eventuella punktlaster skulle ersättas av tveksamma uttryck såsom ”bra alternativt bättre material”, ”tjockt alternativt tunt bjälklag” eller ”bör tåla mycket alternativt mindre snö”. Invändningen talade för sig själv men även ifall poängen var gjord uteblev argumenten om hur samhällets normer och regler skulle se ut utan språket.

Den tillämpande matematikens exakta uttryck av människans observationer av sin omgivning ter sig tämligen begränsad när den ska beskriva mänsklig interaktion, kommunikation och samlevnad. I kommunikationen mellan två personer, vari en *sändare* utifrån ett *syfte* framför ett *budskap* genom ett *medium* till en *mottagare*, tillkommer såväl brister i avsändarens uttryck som i de eventuella störningsmoment som följer av mediet. Mottagarens uppfattning av budskapet grundar sig därmed i de eventuella störningar som finns genom mediet men även på dennes tolkning av budskapet. Avsändarens ursprungliga syfte kan därmed gå förlorat i ett flertal interaktiva led. Mänsklig kommunikation, vilken utgör grunden för samlevnad, måste därmed beskrivas utifrån lingvistikens semantik framför naturvetenskapens matematik. En av naturvetenskapen erkänd felmarginal som inom matematiken benämns den ”mänskliga faktorn”.² En faktor i vilket det mänskliga benämns den intuitiva aktivitet som sker vid

¹ Mottots ursprung är omdiskuterat men återges bl.a. i förordet till 1296 års Upplandslag, som inspirerad av de kontinentala strömningarna i Jyllandslagen, fastslog att ”Lag skall vara stadgad och stiftad allt folket till ledning”, jfr. Holmbäck/Wessén, *Svenska Landskapslagar: Östgötalagen och Upplandslagen* s. 7 ff. En för sammanhanget viktig poäng är dock att den moderna synen på rättsäkerhet inte har någon utgångspunkt i de dåtida landslagarna – för vidare läsning om rättsutvecklingen under svensk medeltid se Häthén, *Stat och Straff* s. 32 ff.

² Jfr. bl.a. Shannon, Claude E. & Weaver, Warren, *The Mathematical Theory of Communication*.

människans språkliga tolkning av budskapet som förmedlats och som därmed avviker från avsändarens ursprungliga syfte.³

Bristerna i och förutsättningarna för kommunikation vilar följaktligen i språket, som sammanfogats av ord genom godtyckliga associationer utifrån ljud och tonläge i ett oändligt antal kombinationer.⁴ En konstruktion som förvisso kan inordnas under grammatiska regler och principer men som till följd av uppfattarens tolkning av avsändarens budskap inte kan ges en homogen innebörd. Ord kan helt enkelt inte ha en sann, absolut eller objektiv mening utan får först sin mening genom tolkning.⁵

Oberoende språket och ordens tvetydighet kommunicerar dock människor obesvärat med varandra. Ett fenomen som tillskrivs just människans intuitiva förmåga att med hjälp av språket tolka ord och meningar för att uttröna dess *innebörd* utifrån avsändarens *syfte* i det uppkomna *sammanhanget*.⁶

Rättssamhället, vars fundament är uppbyggt av genom språket formulerade handlingsnormer, vilar följaktligen på samma intuitiva tolkningsprocess. På så sätt skapar subjektiva uppfattningar och sammanhang innebörden i det påbud eller förbud som är förskrivet. Skolexemplet, i vilket en uppsatt skylt med texten ”Förbjudet att medtaga hund in i butiken” både kan föranleda en *extensiv* (man får inte ta med något djur in i butiken) och en *restriktiv* tolkning (man får ta med sig alla djur förutom en hund in i butiken), visar klart hur skilda uppfattningar en mottagare av budskapet intuitivt kan läsa av ett förbud.

Genom erkännandet av ett gemensamt sammanhang kan dock juristen, utifrån exempelvis rättspositivistiska föreställningar, försöka frångå dennes av språket intuitiva tolkning till förmån för en systematisk tolkning där lagens mening, med hänsyn till exempelvis rättsäkerhet och objektivitet, utkristalliseras.⁷ Utifrån rättsdogmatiken, vari lagstiftaren stiftar lagar, domaren avkunnar domslut och rättsvetaren försöker ge mening åt de senares förhåvanden, kan juridiken därefter systematiseras i en strävan efter att bilda en rättsordning.⁸

³ Jfr. Arnolds diskussion i *The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality* – Bulletin for International Taxation 2010 (volume 64) no. 1 s. 2 ff.

⁴ Jfr. Pinker, *The Language Instinct: the New Science of Language and Mind* s. 84 f.

⁵ Jfr. bl.a. de i svenska språket förvirrande homonymerna såsom fil (vilket betyder – mejeriprodukt, verktyg, körfält, datafil, ärendeakt), fluga (med minst fyra olika betydelser – flygande kryp, halsprydnad, fiskeredskap, modenyck) men även homofoner såsom själ/skäl/stjäl och jord/gjord/hjord samt homografer såsom anden (ankdjuret, spöket) och man (karl, benämning av behåring hos vissa kattdjur).

⁶ Pinker, *The Language Instinct: the New Science of Language and Mind* s. 39 ff.

⁷ Vad som utgör lagens innebörd varierar naturligtvis utifrån en mängd faktorer såsom rättsområde, metod och sammanhang, (se särskilt den omfattande framställningen i allmän rättslära, Peczenik, *Vad är rätt?*).

⁸ Jareborg, *Rättsdogmatik som vetenskap* – SvJT 2004 s. 4.

Inom ramen för nämnda rättsordning kan dock olika sammanhang föranleda olika slutsatser. Det sällan kontroversiella stadgandet ”all offentlig makt utövas under lagarna” i 1 kap. 1 § 3 st. regeringsformen (härefter RF) kan, beroende på i vilket rättsligt sammanhang det åberopas, exempelvis tolkas på flera sätt. Det som inom den konstitutionella rätten erkänns som ett relativt principstadgande kan inom skatterätten samtidigt anses utgöra ett klart uttryck för en legalitetsprincip utifrån normgivnings- och kompetensfördelningskäl.⁹ Två tolkningar av samma bestämmelse som genom utförlig rättslig argumentation vunnit hävd och därigenom legitimitet i respektive sammanhang.¹⁰

Juristens sammanhang har, i takt med den globala ekonomins expansion, även vidgats till att många gånger innefatta komplexa ekonomiska dispositioner och rättshandlingar vilka, inte minst på skatteområdet, ökat kraven på det praktiska juridiska arbetet.¹¹ Genom den ökade handeln och avregleringen av finansmarknader har interaktionen mellan staters ekonomier och tillhörande skattesystem öppnat upp för nya ekonomiska dispositioner och skatterättsliga förfaranden. Förfaranden som i många fall uppmärksammats och väckt starka reaktioner i samhällsdebatten.¹²

Hur rättstillämparen skatterättsligt bör tolka finansiella flöden, investeringar och säkringar av finansiella positioner inom ramen för ett koherent rättsligt sammanhang är dock svårt att fastställa.¹³ Samtidigt som rättstillämparen måste upprätthålla förutsebarhet för att inte hämma den ekonomiska utvecklingen måste han eller hon även väga de fiskala anspråk som följer av den omdiskuterade dispositionen. Som en följd av skatterättens kvalifikationsnormer begränsas tolkningsoperationen därmed inte till rättshandlingens förhållande till rättsregeln utan sträcker sig även till vad som var det bakomliggande syftet med dispositionen.¹⁴ Något som i vissa fall innebär skilda förfaranden vid tolkning av rättsfaktum kontra rättsregler.

⁹ Jfr. Hirschfeldt, *Karnovs lagkommentar till 1 kap. RF* samt Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning* s. 4 ff. samt 73 ff.

¹⁰ Jfr. Peczeniks resonemang om hur domarens rättsliga argumentation utgör grunden för rättsordningens legitimitet i Peczenik, *Vad är rätt?* s. 49 ff.

¹¹ Jfr. Burmeister, *Verklig innebörd* s. 19.

¹² Jfr. den gångna diskussionen under hösten 2014 om de s.k. ”Luxemburgläckorna”, i vilken ICIJ (*International Consortium of Investigative Journalists*) avslöjade att flera multinationella företag uppnådde långtgående skatteförmåner genom invecklade dispositioner. För vidare läsning se ICIJ:s hemsida - <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks>.

¹³ Jfr. diskussionen under avsnitt 4.2.3.

¹⁴ Skatteregler är, till skillnad från ovan exemplifierade påbud- och förbudsnormer (s.k. handlingsnormer), kvalifikationsnormer. Dessa konstitutiva rättsnormer innebär inte att något, likt handlingsnormer, är förbjudet eller tillåtet. Istället framhåller skatteregler att om en rättshandling faller inom ramen för vissa kriterier föreligger vissa skatterättsliga konsekvenser. Något som innebär att den skatteskyldig på förhand kan undersöka vilka handlingsalternativ som får vilka skatterättsliga konsekvenser och följaktligen planera sitt agerande därefter – jfr. Hultqvist, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt* – SvSkT 2005 s. 304.

Undertecknad avser dock inte, utifrån denna korta och ofullständiga redogörelse, att orientera läsaren i hur lingvistikens respektive den allmänna rättslärens kärnområden förhåller sig till beskattningsrätten. Det ligger varken inom framställningens huvudsakliga tema eller min egen ringa förmåga. I stället avser undertecknad att i det följande orientera läsaren i de tolkningsproblem som återfinns inom den svenska beskattningsrätten.

1.2 Syfte

Syftet med framställningen är att analysera hur bunden tillämpningen är till rättshandlingens form respektive rättsnormens ordalydelse vid tolkning av svensk skatterätt. Ett ämne som kräver en närmare studie av allt ifrån själva tolkningsinstitutet till målen för rättstillämpningen. Framställningen omfattar därför en inledande inventering av de övergripande värden, metoder och principer som är centrala vid skatterättslig tolkning, för att därefter utröna hur nämnda ingångsvärden speglas vid tolkningen av såväl rättsnormer som rättshandlingar i praxis respektive doktrin.

Oavhängigt ämnets mångbottnade karaktär är den huvudsakliga framställningen fokuserad på tolkning och tillämpning i domstol. Framst eftersom domstolens bedömning av rättskällor är indirekt normgivande för hur man fastställer gällande rätt.¹⁵ Följaktligen är det i sammanhanget naturligt att Högsta förvaltningsdomstolen (härefter HFD), såsom prejudicerande instans i skattemål, utgör undersökning- och diskussionsobjekt i framställningen.¹⁶

Samtidigt avser inte undertecknad att beröra HFD:s avgörande i syfte att fastställa en för domstolen enhetlig syn på ordalydelsens ställning vid en skatterättslig tolkning. HFD är inte en statisk organisation utan utgör en sammansättning av ledamöter i varierande konstellationer, som bortsett från en viss likriktning i rekrytering, har olika rättsliga bakgrunder, personligheter och inställningar i samhällsfrågor.¹⁷ En faktor som, tillsammans med förutsättningar i det enskilda fallet, kan föranleda olika metodologiska variationer bland avkunnade prejudikat. Omständigheter som enligt min mening bör mana till viss försiktighet vid studiet av HFD:s avgöranden på området.

Utöver HFD:s avgöranden syftar framställningen även till att presentera den kontinuerliga debatt som förts inom den skatterättsliga doktrinen rörande tolkning.

¹⁵ Strömholm, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära* s. 466.

¹⁶ Jfr. Kellgrens hållning i *Mål och metoder vid tolkning av skattelag* s. 15.

¹⁷ Tjernberg, *Regeringsrättens strikta lagtolkning* – SN 2003, s. 17.

1.3 Metod och material

Framställningen utgår från en traditionell *rättsdogmatisk* metod, varigenom gällande rätt analyseras och systematiseras utifrån en undersökning av erkända rättskällor.¹⁸ Som en följd av ämnets abstraktionsnivå kan slutsatserna dock inte förankras i någon tydlig auktoritativ rättskälla utan vilar ytterst på de avvägningar som skett inom praxis och doktrin. Eftersom det saknas direkt tillämpliga regler för hur rättstillämparen bör tolka rättsnormer och rättshandlingar har diskussionen inom doktrin följaktligen utgjort kärnan för framställningen.¹⁹

Den osäkerhet som präglar rättsläget, främst rörande tolkning av rättshandlingar, innebär att arbetet till viss en grad grundar sig i resonemang och argument *de sententia ferenda*. Framställningen innehåller därmed vissa normativa inslag som inte fullt ut kvalificerar framställningen som rättsdogmatisk.²⁰

Urvalet av presenterad doktrin har skett med hänsyn till materialets aktualitet, författarens auktoritet och artikelns relevans i förhållande till framställningens syfte. Som referens och inledande orientering i ämnet bör särskilt Peczenik, *Vad är rätt?*, Hultqvists *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, Kellgrens *Mål och metoder vid tolkning av skattelag* samt Burmeister *Verklig innebörd* nämnas.²¹ Vidare har diskussionen rörande tolkning inom SN och SvSkT använts i stor utsträckning varigenom Pålsson, Melz, Tjernberg, Lindencrona, Bergström och Gäverth utgjort grunden. Orienteringen i praxis har dels skett utifrån ovan nämnda författares bidrag i doktrin och dels utifrån de av Bergström och Tjernberg avhandlade rättsfallscommentarer som årligen presenteras i SN:s rättsfallscommentarshäften.

Det begränsade rättsfilosofiska inslaget av dansk respektive norsk rätt har inte föranlett någon *direkt komparativ inriktning*.²² I stället har redogjorda passager av Ross respektive Eickhoff skett i ett mer underordnat, *tjänande*,

¹⁸ Jfr. Peczenik, *Juridikens allmänna läror* – SvJT 2005 s. 249 ff.

¹⁹ Den mer rätthistoriskt orienterade läsaren kan möjligtvis dra sig till minnes Olaus Petris domarregler, intagna i lagsamlingen *Sveriges Rikes Lag*, som i p. 18 bl.a. framhåller att ”*Then gör emoot Lagen, som gör emoot Lagsens Mening, ändoch han synes göra som Orden lyda i Lagen, och sådant skeer offta här i Swerige, ther man wränger Lagen effter Saköre, icke achtandes hans Mening, som Laghen giorde, och Wåld och Affund gör här mykit*”. Stadgandet har dock ingen rättslig bäring i tolkningssammanhang – jfr. Domstolsverket, *God domarsed – Om etik och ansvarstagande* s. 60.

²⁰ Jfr. Kellgren, *Något om normativa resonemang i rättsdogmatisk forskning* – SvJT 2002 s. 514 ff., vari Kellgren menar att alla rättsvetenskapliga framställningar på ett eller annat sätt är normativa. Även Peczenik menar att rättsdogmatiken i en bredare betydelse även inrymmer vissa normativa inslag – jfr. Peczenik, *Juridikens allmänna läror* – SvJT 2005 s. 250.

²¹ Ett bidrag som varit särskilt njutbart om (än inte så juridiskt gångbart) är även Pålssons essä om tolkning i *Hundar klockan tre och fjorton* s. 24 ff.

²² Jfr. Strömholm, *Användning av utländskt material i juridiska monografier – några anteckningar och förslag* – SvJT 1971 s. 251.

syfte.²³ Jämförelsen är, såsom Bogdan definierar det, enbart en biprodukt av den övergripande framställningen.²⁴

1.4 Terminologi

Som en följd av arbetets orientering i rättskälleläran kan det vara av särskilt vikt att definiera begreppet *förarbeten*.

Med *förarbeten* avses i regel kommittébetänkanden, regeringens propositioner samt riksdagsutskottens betänkanden – d.v.s. förarbeten till riksdagens lagstiftning.²⁵ Av störst intresse är propositionen med lagstiftningens *motiv* d.v.s. regeringens övervägande och förslag till lag med där tillhörande författningskommentar.²⁶ I den följande framställningen använder undertecknad begreppen *synonymt* för att undvika tungrodda upprepningar i förhoppningen om att bidra till en bättre läsupplevelse. Detta likställande är ytterst stilistiskt men innebär samtidigt inga syftningsfel i sammanhanget eftersom varken presenterade rättsfall eller avhandlade avsnitt inom doktrin gör någon avgörande särskilnad mellan begreppen *motiv* och *förarbeten*.

1.5 Avgränsning

Med hänsyn till ämnets art och omfattande problematik hade det varit direkt förmätet att påstå att följande blygsamma orientering är heltäckande. Framställningen har därför, med hänsyn till ämnets omfattning och examensarbetets begränsade natur, tydliga och direkt nödvändiga avgränsningar.

Först och främst bör diskursen kring svenska skatteflyktsregler nämnas. Trots framställningens tematik fokuserar framställningen på det tolkningsförfarande som ofta *leder fram* till en tillämpning av skatteflyktsregler. Eftersom nämnda regler innebär att en rättshandling, som medfört en väsentlig skattefördel, delvis ska prövas utifrån huruvida förfarandet strider mot lagstiftningens syfte tar nämnda klausuler sin utgångspunkt i förarbeten. Förarbetena tillerkänns samma ställning som lag, vilket effektivt förskjuter den traditionella ordning som uppställts i rättskälleläran. Som en följd av denna förskjutning, varigenom förarbeten särskilt kommer i centrum, har undertecknad valt att avstå från att behandla

²³ Jfr. Strömholm, *Användning av utländskt material i juridiska monografier – några anteckningar och förslag* – SvJT 1971 s. 252.

²⁴ Bogdan, *Komparativ rättsvetenskap* s. 21 (2003).

²⁵ Jfr. Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst del 1* s. 38.

²⁶ Jfr. Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst del 1* s. 39.

de tolkningsfrågor som följer av tillämpningen av den svenska skatteflyktslagen.²⁷

Vidare har undertecknad valt att avgränsa framställningen till att enbart beröra svensk intern skatterätt. Eventuella avvägningar som följer av Sveriges åtaganden inom ramen för Europarätten har därför bortsetts från helt. Följaktligen återfinns ingen EU-rättslig analys i framställningen. Utan att gå in på huruvida tolkning av skatteavtal, p.g.a. Sveriges dualistiska rättsordning, sker inom ramen för intern rätt bör det även framhållas att tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal inte heller behandlas i framställningen.²⁸

I framställningen har civilrättsliga begrepp och tolkningsförfaranden kortfattat berörts inom ramen för den tolkning och tillämpning som HFD gör utifrån skatterättens allmänna konstruktion. I de delar som avser HFD:s bedömning av rättshandlingar har undertecknad fokuserat på de rättsfakta som varit relevanta för den rättsliga kvalificeringen. I övrigt har ingen närmare presentation av civilrättsliga begrepp eller tolkningsförfaranden skett. Exempelvis har de genomsynsresonemang som förekommer i civilrätten, rörande exempelvis ansvarsgenombrott i aktiebolagsrätten, inte berörts.

1.6 Disposition

Framställningen är disponerad utifrån två huvuddelar – *tolkning av rättsnormer* respektive *tolkning av rättshandlingar*. Analysen är löpande integrerad med den övriga framställningen med summerande delanalyser under avsnitt 2.4, 3.4 respektive 4.3.

Innan respektive huvuddel behandlas presenteras en generell och teoretisk orientering i det skatterättsliga tolkningsförfarandet (*avsnitt 2 Skatterättslig tolkning*) vilken mynnar ut i nämnda delanalys med vissa slutsatser om tolkningsförfarandets offentlighetsrättsliga karaktär. Efter den teoretiska orienteringen följer ett särskilt avsnitt avseende tolkning av rättsnormer inom HFD:s praxis (*avsnitt 3 Tolkning av rättsnormer*). Med grund i såväl praxis som doktrin avslutas avsnittet med en närmare reflektion om hur ordalydelsens ställning *de lege lata* förhåller sig i HFD:s praxis.

I framställningen senare del behandlas tolkning av rättshandlingar (*avsnitt 4 Tolkning av rättshandlingar*). Som en följd av skatterättens uppbyggnad utifrån s.k. *systemexterna rättsfaktumled* inleds avsnittet med en kortare beskrivning om hur civilrättsliga definitioner verkar i en skatterättslig kontext vid tolkning på rättsfaktumsidan. Därefter avhandlas ett antal

²⁷ Lindencrona, *Förarbetenas betydelse vid tolkning av svensk skattelag* – Fskr till Thornstedt s. 500 f.

²⁸ Jfr. Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt* - SN 2008 s. 708 ff.

avgöranden från HFD följt av den diskussion som förts inom doktrin med utifrån nämnda avgöranden. Avsnittet avslutas, i likhet med avsnitt 3, med en reflektion om tolkningsförfarandet *de lege lata*.

Avslutningsvis sker en kort normativ reflektion kring det skatterättsliga tolkningsförfarandet *de sententia ferenda*. Med grund i tidigare delanalyser framhåller jag mina egna slutsatser för att slutligen formulera en blygsam ansats till hur jag ser på den rättsliga utvecklingen.

2 Skatterättslig tolkning

2.1 Tolkning som rättslig handlingsnorm

2.1.1 Ett försök att inordna det oordnade

Genom rättsordningens elementära anknytning till språket intar *tolkning* en central roll i rättstillämpningen.²⁹ Först genom tolkning kan rättsnormer, såsom lagstiftning, preciseras och sättas i det praktiska sammanhang som aktualiserar tillämpningen av normen. Följaktligen vilar rättsordningen, utöver lagstiftning, på kompletterande *handlingsnormer* som föreskriver hur innehållet i erkända rättskällor ska behandlas.³⁰ Handlingsnormer som diskuterats av såväl praktiker som teoretiker de två senaste millenierna.³¹

Oberoende diskussionen om hur uppkomna tolkningsproblem bör lösas definieras lagtolkning traditionellt sett som en rättslig bedömning av innehållet i en rättsregel med vidare stöd i erkända rättskällor.³² Utifrån tolkningsresultatet appliceras sedan reglerna på den uppkomna situationen, vilket även det ger upphov till en viss tolkning – om än utifrån omständigheterna i sammanhanget.³³ Rättstillämpningen ger följaktligen upphov till tolkning i två steg, dels när man fastställer regelns innebörd och dels när man genom s.k. *subsumtion* tillämpar tolkningsresultatet på sammanhanget.³⁴

Vid sidan av den traditionella definitionen av rättstillämpningen tillkommer även den inom ontologin erkända problematiseringen kring *intuition* och *rättfärdigande*.³⁵ Med utgångspunkt i vad som de facto föranleder en rättslig bedömning problematiserar teoribildningen kring huruvida ett domslut är ett resultat av en juridisk metod, eller om nämnda metod enbart utgör ett rättfärdigande av rättstillämparens intuitiva bedömning. Genom att beskriva och indela rättstillämparens prövning i ett *intuitivt upptäckande* (jfr. *process of discovery*) följt av ett *argumentativt rättfärdigande* (jfr. *process of justification*) reduceras domen till ett deduktivt uppställt berättigande av rättstillämparens intuitiva föreställning.³⁶ DomskaLEN reflekterar följaktligen inte vilka ”verkliga” avvägningar som föranlett domslutet utan motiverar

²⁹ Jfr. Tuori, *Rättens nivåer och dimensioner* s. 8.

³⁰ Pålsson, *Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation* – SvSkt 1998 s. 769.

³¹ Strömholm, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära* s. 466.

³² Pålsson, *Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation* – SvSkt 1998 s. 769.

³³ Pålsson, *Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation* – SvSkt 1998 s. 769.

³⁴ Peczenik, *Vad är rätt? – Om demokrati, rättsäkerhet, etik och juridisk argumentation* s. 289 f.

³⁵ Jfr. Ross, *Om ret og retfærdighed* s. 179 ff. och Strömholm, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära* s. 406 ff.

³⁶ Jfr. Pålsson, *Intuition och rättfärdigande i skatterätten* – SN 1998 s. 542.

enbart domslutet i syfte att vinna legitimitet inom såväl rättsvetenskapen som samhället i övrigt.³⁷

Att fastställa ett för alla sammanhang enhetligt och överordnat tolknings sätt är därmed en grannlaga, om nästintill omöjlig, uppgift.³⁸ Det följande avsnittet kommer därför, i ett ödmjukt erkännande inför denna svårighet, i stället fokusera på de mål och principer som för skatterättsligt vidkommande har inverkan på rättstillämpningen. Med grund i dessa mål och principer sker därefter en närmare presentation av de olika metoder som teoribildningen inordnat tolkningsinstitutet under. Först måste dock en närmare introduktion ske av det offentlighetsrättsligt betungande sammanhang som skatterätten utgör och verkar inom.

2.1.2 Tolkning av offentlighetsrättsligt betungande lagstiftning

Utan att föregripa den följande framställningens presentation av ämnet bör den offentlighetsrättsliga dimensionens krav på utövandet av offentlig tvångsmakt beröras.

Statsmakternas starka ställning gentemot den skattskyldige medför särskilda krav på rättsäkerhet vid såväl tillämpning som tolkning av skattelag.³⁹ Tolkningsmetoder som inom andra rättsliga discipliner anses acceptabla förlorar följaktligen sin legitimitet på skatteområdet. Det gäller främst olika former av fritolkning, varvid domstolen frigör sig från lagtextens formulering eftersom den anses oskäligen föråldrad etc. I stället strävar rättstillämparen efter att hedra den relativt etablerade uppfattningen om rättskällornas inbördes förhållande.⁴⁰

Vid utövandet av offentlig tvångsmakt ställs två krav på en rättsstat.⁴¹ Först och främst får inte myndigheter efter eget skön inkräkta på den enskildes personliga frihet eller egendom. Vidare måste det råda likhet inför lagen i det att samma rättigheter och skyldigheter tillkommer alla så att gemene man, oberoende av socialgrupp, etnicitet, politisk uppfattning etc., inte åtnjuter olika skatteprivilegier eller diskrimineras p.g.a. tjänstemäns antipatier eller sympatier.⁴² Nämnade krav utmynnar i en särställning för likhetsprincipen respektive legalitetsprincipen på beskattningsområdet, vilket särskilt uppmärksammas i den följande framställningen.⁴³

³⁷ Pålsson, *Intuition och rättfärdigande i skatterätten* – SN 1998 s. 548.

³⁸ Per Henrik Lindblom har, apropå frågan om en enhetlig lagtolkningsmetod, träffande nog framhållit att "[...] det torde råda total enighet om att det råder nästan total oenighet om vilken lagtolkningsmetod som är gällande rätt i landet Sverige", se *Lagtolkning eller rättstillämpning* – Fskr till Lars Welamson s. 437.

³⁹ Jfr. Pålsson, *Konstitutionell skatterätt* s. 85 ff.

⁴⁰ Lodin m. fl., *Inkomstskatt* s. 707.

⁴¹ Lodin m. fl., *Inkomstskatt* s. 720.

⁴² Lodin m. fl., *Inkomstskatt* s. 720.

⁴³ Jfr. Pålsson, *Konstitutionell skatterätt* s. 86 f. & 93 ff.

2.1.3 Tolkning i ljuset av rättstillämpningens värden

Lagtolkning tillskrivs ofta ett enkelt mål i teoribildningen – att utifrån given metod finna något, antingen i lag eller andra rättskällor, som ger upphov till ett i sammanhanget korrekt tolkningslut.⁴⁴ Problemet med en så snäv beskrivning är att tolkning sällan sker utifrån en i stunden given tolkningsmetod. Rättens ordförande tar, med risk för att vara raljant, inte på sig ett par glasögon genom vilka denne statiskt ser på tolkningsfrågan utifrån exempelvis ett *teleologisk synsätt*. I stället intar rätten en mer nyanserad hållning, i vilken rättstillämpningens värden framhäver en mångdimensionell bild av frågan – nästan som om ordföranden bar 3D-glasögon av senaste *shutter*-modell.

Glasögonliknelsen till trots framhåller även Kellgren m.fl. att domstolarna eftersträvar en tolkning som medför den i sammanhanget mest rimliga lösningen.⁴⁵ Lagtolkningsoperationen utgörs därför av en sammanvägning av olika värden, vilka har avgörande bäring trots sin bristande normativa legitimitet.⁴⁶ Genom att ta fasta på värderingar som indirekt kommer till uttryck i rättskällorna, men som likväl inte åberopas, skapas i stället förutsättningarna för en mer ändamålsenlig lagtolkning.⁴⁷

Med det sagt är det svårt att entydigt fastställa vilka värden som ligger till grund för domstolens tillämpning. Särskilt i situationer vari rättstillämparen intar en eklektisk (väljande) metod i vilken olika värden ställs mot varandra för att underbygga argumentationen i det aktuella fallet.⁴⁸ Det kan följaktligen finnas ett egenvärde i att presentera de av doktrin erkända värdena separat, för att därigenom tydliggöra de skillnader som finns mellan dem.

2.1.3.1 Lojalitet med lagstiftaren

En vän av ordning kan med rätta framhålla att en tillämpning i enlighet med lagtextens ordalydelse rimligen borde innebära en viss lojalitet till lagstiftarens intentioner – lagen är ju trots allt formulerad och antagen av lagstiftaren. Lagtextens krav på generalitet medför dock att lagtexten ofta är vag och flertydig i sin ordalydelse.⁴⁹ För att upprätthålla en viss grad av lojalitet till lagstiftaren måste därför förarbetena konsulteras i många fall för

⁴⁴ Eckhoff, *Rettskildelære* s. 127.

⁴⁵ Jfr. Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag* s. 27 f & 33 f.

⁴⁶ Såväl Eckhoff som Kellgren talar om ett antal målsättningar som präglar domstolens lagtolkning. Undertecknad vill i den följande framställning dock benämna dessa målsättningar som värden, d.v.s. värderingar som utifrån lagstiftningens systematik och sammanhang har en bäring vid tolkning av skattelag.

⁴⁷ Pahlsson, *Intuition och rättfärdigande i skatterätten* – SN 1998 s. 547.

⁴⁸ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag* s. 27 f.

⁴⁹ Eickhoff, *Rettskildelære* s. 33 ff.

att klargöra vad lagstiftaren vid tillfället för instiftandet hade för avsikt med regleringen.

Genom de utfyllande förarbetena tillkommer även en viss mån av förutsebarhet och likformighet i såväl förvaltningsmyndigheternas beslut som underinstansernas avgöranden. Inom ett så föränderligt rättsområde som skatterätten, vari prejudikatbildningen inte alltid följer förändringstakten, kan en utifrån förarbetena mer lojal tillämpning av bestämmelsen ses som ett värde i sig.

Att utröna lagstiftarens avsikt med en reglering öppnar dock upp för ett visst utrymme för spekulation. I situationer där varken lagtexten eller förarbetena ger en klar beskrivning är det därför svårt för domstolen att argumentera utifrån en lagstiftningslojal rättstillämpning, vilket föranleder att andra värden i många fall måste vägas in.⁵⁰

2.1.3.2 Förutsebarhet

I ett rättsområde vari man legitimerar tvångskonfiskatoriska inslag i såväl företagets som den enskildes privatekonomi är förutsebarhet ett centralt värde att upprätthålla vid tillämpning och tolkning av skattelag. För att säkerställa ett rättssäkert skatteuttag måste därför en ständig avvägning ske vid domstolarnas tillämpning mot värdet att upprätthålla förutsebarhet i skattesystemet.⁵¹

I situationer med särskilt komplicerade rättsfrågor kan dock det eftersträvansvärda kravet på förutsebarhet ställas på sin spets. Särskilt i situationer inbegripande skatteflyktstransaktioner varigenom den skattskyldige bidragit till den rättsliga osäkerheten genom skattemässiga dispositioner som faller inom lagstiftningens gråzon. I dessa situationer har det särskilt framhållits i doktrin att förutsebarhet inte oreserverat får styra tolkningen av skattelag.⁵²

2.1.3.3 Likabehandling

Ett avgörande värde för såväl den lagstiftande som den dömande makten i en rättsstat är allas likhet inför lagen. Något som inom skatterätten kommer till uttryck genom kravet på en likformig beskattning. Ett krav som i praktiken innebär att relevant lika fall ska beskattas lika i en strävan att motarbeta särbehandling utifrån godtyckliga eller diskriminerande grunder.⁵³ Kravet på likabehandling har särskilt kommit till uttryck genom principstadgandet i 1 kap. 9 § RF. Ett viktigt principstadgande för

⁵⁰ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag* s. 46 ff.

⁵¹ Lodin m. fl., *Inkomstskatt* s. 721 f.

⁵² Jfr. Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag* s. 59 f. och Tjernberg, *Fåmansaktiebolag* s. 50.

⁵³ Lodin m. fl., *Inkomstskatt* s. 720.

rättstillämpningen – särskilt med hänsyn till att för stora variationer i utfall i objektivet jämförbara mål skulle underminera rättsväsendets förtroende.⁵⁴

2.1.4 En sammanvägning i strävan efter materiell lämplighet

Utifrån en sammanvägning av ovan redogjorda värden kan den tidigare nämnda målsättningen i rättstillämpningen utkristalliseras – d.v.s. att uppnå ett materiellt riktigt resultat, såväl vad gäller själva utfallet i det enskilda fallet som tolkningsresultatet.⁵⁵ I ett fungerande rättssamhälle måste rättstillämpningen kunna legitimeras så att medborgarna känner lojalitet mot rättstillämparen. Om domstolen helt bortsåg från det materiella utfallet till förmån för ett systemkoherent tolkningsresultat skulle troligtvis allmänheten uppfatta avgörandet som stötande, vilket skulle underminera förtroendet för rättsväsendet.⁵⁶ På sikt skulle även en mer ”rättvis” skattelagstiftning efterfrågas med en högre förändringstakt i lagstiftningsprocessen som följd.⁵⁷

För att avgöra vad som anses vara ett materiellt lämpligt utfall vid tolkning av skattelag kan vissa principer tjäna som ledstjärnor.⁵⁸

2.2 Tolkning och skatterättsliga principer

2.2.1 Rättssystemets fogmassa

I brist på en bättre liknelse kan de skatterättsliga principerna beskrivas som en sorts fogmassa vars funktion är att hålla ihop rättssystemet och upprätthålla en koherens i vilket ovan nämnda värden bevaras. Fogmassan består i det här fallet inte av fyllmedel respektive bindemedel utan utgörs i stället av grundläggande rättsatser och värdeordningar som kommit till uttryck i såväl lagstiftning och förarbeten som praxis och doktrin.⁵⁹ De skatterättsliga principernas inordning och ställning vid tolkning av skattelag har dock varit omdiskuterad i doktrin.⁶⁰

Tikka erkänner de skatterättsliga principerna som en viktig källa för den rättsliga argumentationen.⁶¹ Som en följd av regelsystemets komplexitet och

⁵⁴ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag* s. 69 f.

⁵⁵ Jfr. ”gode resultater” i Eckhoff, *Rettskildelære* s. 127.

⁵⁶ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag* s. 74 f.

⁵⁷ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag* s. 72.

⁵⁸ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag* s. 73.

⁵⁹ Tikka, *Om principer vid tolkning av skattelag* – SN 2004 s. 656.

⁶⁰ Jfr. Pahlsson, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen* – SN 2014 s. 554, Tikka, *Om principer vid tolkning av skattelag* – SN 2004 s. 656, Dahlberg, ”Om principer vid tolkningen av skattelag - Kommentar till professor Kari S. Tikkas anförande” – SN 2004 s. 664.

⁶¹ Tikka, *Om principer vid tolkning av skattelag* – SN 2004 s. 657 f.

höga förändringstakt ger principerna stadga samt bidrar till en mer rationell och sammanhängande argumentation. Samtidigt menar Tikka att alla principer inte bör erkännas ett värde i tillämpningen. Den övergripande skiljelinjen är enligt Tikka huruvida principerna, utöver dess deskriptiva roll som hjälpmedel (jfr. fogmassa), även bör tillskrivas en normativ funktion i rättskälleläran.⁶² Enligt Tikka bör en princip, såsom legalitetsprincipen, tillmätas en sådan verkan förutsatt att den direkt kan härledas ur en normativ källa.⁶³

Dahlberg är kritisk till att ge principer, utan stöd i vare sig lag eller rättspraxis, någon avgörande betydelse vid tolkning av skattelag.⁶⁴ I stället anser Dahlberg att nämnda principer främst bör utgöra grogrund för en diskussion inom den rättsvetenskapliga forskningen, genom vilket en bredare tolkning och förståelse för rättsystemet kan klargöras i syfte att understödja lagstiftningsarbete. Som skäl för sin uppfattning nämner Dahlberg bl.a. principernas vaga utformning.⁶⁵

Påhlsson anser att rättsprinciper utgör en viktig grund för rättstillämpningen men förespråkar samtidigt en mer funktionsorienterad indelning utifrån *omfattning, användning* och *upphov*. Precis som fogmassan kan delas upp i fyllmedel och bindemedel delar Påhlsson in de skatterättsliga principerna i allmänna respektive speciella principer. Utifrån principernas ursprung och erkännande i tillämpningen kan de därefter tillmätas olika värde vid tolkning av skattelag.⁶⁶

2.2.2 Skatterättsliga principer – en översiktlig presentation

Oberoende vilket normativt värde man vill tillerkänna de skatterättsliga principerna utgör de en viktig värdeordning i rättsystemet. För även ifall de i vissa fall kan utgöra deskriptiva moraluppfattningar kan de samtidigt utgöra konkreta grunder för hur man exempelvis bör lösa en lagkonflikt.⁶⁷ I det följande avsnittet presenteras kortfattat ett urval av principer, vilka har relevans vid tolkning av skattelag.

⁶² Principernas normativa verkan kan, i linje med tidigare byggkonstruktiva liknelse, beskrivas som ett stadgande armeringsjärn i rättsystemet. En normativt förankrad princip ter sig därmed att få ett självständigt värde – vilket kan ställas i tvärt kontrast till de deskriptiva principernas (jfr. fogmassan) sammanfogande egenskaper.

⁶³ Tikka, *Om principer vid tolkning av skattelag* – SN 2004 s. 657 f. – för vidare resonemang av Tikka om legalitetsprincipen se avsnitt 2.2.2.1.

⁶⁴ Dahlberg, ”*Om principer vid tolkningen av skattelag - Kommentar till professor Kari S. Tikkas anförande*” – SN 2004 s. 666.

⁶⁵ Dahlberg, ”*Om principer vid tolkningen av skattelag - Kommentar till professor Kari S. Tikkas anförande*” – SN 2004 s. 666.

⁶⁶ Jfr. Påhlsson, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen* – SN 2014 s. 553 f.

⁶⁷ Påhlsson, *Inledning till Skatterätten* s. 56.

2.2.2.1 Legalitetsprincipen

Inom skatterätten har legalitetsprincipen kommit till uttryck genom den allmänna rättsatsen *nullum tributum sine lege*, d.v.s. ingen skatt utan lag.⁶⁸ Genom principens s.k. föreskriftskrav skyddas den enskilde mot ett skatteuttag utan stöd i lag, vilket även kommer till uttryck i ett av RF:s principstadganden.⁶⁹ Principen kan ses som en konjunktion av flera motiv och principer där kravet på rättsäkerhet genom förutsebarhet är ett av de främsta.⁷⁰

Föreskriftskravets betydelse och ställning har gett upphov till en omfattande diskussion på rättstillämpningsområdet.⁷¹ Hultqvist, som ingående belyser frågan i sin doktorsavhandling, framhåller föreskriftskravet som absolut, vilket innebär att den uttolkade normen måste rymmas inom föreskriften för att kunna tillämpas.⁷² Det absoluta föreskriftskravet är, enligt Hultqvist, förankrat i RF genom en korshänvisning mellan de normgivnings- och kompetensfördelningsavvägningar som framgår av 8 kap. samt det principstadgande som återfinns i 1 kap. 1 § 3 st. RF.⁷³ Följaktligen föreligger ett strikt och grundlagsskyddat förbud mot analogier vid tolkning av skattelag, som enligt Hultqvist står i direkt motsats till föreskriftskravet.⁷⁴

I egenskap av opponent delar inte Tikka Hultqvists resonemang om ett grundlagsstadgat analogiförbud.⁷⁵ Med vidare hänvisning till legalitetsprincipens reglering i skatterätten respektive straffrätten konstaterar Tikka att legalitetskraven, för de enligt Hultqvist jämförbara offentligrättsliga ingreppen, regleras olika.⁷⁶ Medan det straffrättsliga analogiförbudet är uttryckligen stadgat i brottsbalken (härefter BrB) saknar skatterätten en motsvarande reglering av analogiförbudet.⁷⁷ Något som enligt Tikka talar emot analogiförbudets förankring i grundlagen.

⁶⁸ Jfr. Ljungman, *Om skattefordran och skatterestitution* s. 21 f. i vilken Ljungman likställer straffrättsliga intrång med beskattning i syfte att omformulera den straffrättsliga rättsatsen *nulla poena sine lege* på skatteområdet. Huruvida ett tvångskonfiskatoriskt inslag i den enskildes privatekonomi kan likställas med en straffrättslig sanktion såsom frihetsberövande utvecklar Ljungman inte, utan viger i stället framställningen åt relationen stat – individ.

⁶⁹ Jfr. 1 kap. 1 § 3 st. samt 8 kap. 2 § RF, även benämnt *lex scripta-kravet*.

⁷⁰ Tikka, *Om principer vid tolkning av skattelag* – SN 2004 s. 658.

⁷¹ Jfr. bl.a. Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, Graff Nielsen, *Legalitetskravet ved beskattning*, Pålsson, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen* – SN 2014 s. 554 samt Tikka, *Anmälan av Anders Hultqvist Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning* – SN 1996 s. 52.

⁷² Jfr. Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning* s. 113 ff.

⁷³ Jfr. Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning* s. 73 ff., varvid Hultqvist argumenterar utifrån 8 kap. 2 § 2p. RF med vidare hänvisning till 1 kap. 1 § 3st. RF.

⁷⁴ Jfr. Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning* s. 113 ff.

⁷⁵ Tikka, *Anmälan av Anders Hultqvist Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning* – SN 1996 s. 52.

⁷⁶ Tikka, *Anmälan av Anders Hultqvist Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning* – SN 1996 s. 55.

⁷⁷ Jfr. de av Tikka åberopade motiven till analogiförbudet i 1 kap. 1 § BrB. Av nämnda förarbeten (prop. 1993/94:130 s. 15) framgår att någon helt säker beskrivning av hur svensk rätt förhåller sig till analogisk tillämpning av straffbud inte fanns vid tillfället för regleringen.

Även Pålsson motsätter sig Hultqvists definition av legalitetsprincipen.⁷⁸ Med utgångspunkt i senare praxis anför Pålsson att legalitetsprincipen inte uppfyller sitt eget bestämdhetskrav eftersom rättskälleläran, som enligt Hultqvist ska svara på om bestämdhetskravet är uppfyllt, är oreglerad.⁷⁹ Legalitetsprincipen, med tillhörande krav på lagstöd vid uttag av skatt, bör i stället ses som en slags målsättning – en princip snarare än en regel.⁸⁰ Legalitetsprincipens förankring i RF bör därför ses som en formalitet, vilken snarare understryker behovet av en språklig eller systematisk anknytning till lagstiftningen än ett absolut krav på lagstöd.⁸¹

En för sammanhanget relevant jämförelse är Graff Niensens resonemang kring legalitetsprincipen inom dansk rätt.⁸² Graff Nielsen menar att legalitetskravet inom skatterätten inte är absolut utan varierar efter en närmare avvägning mellan ingreppets intensitet och legalitetsprincipens krav på förutsebarhet.⁸³ Analogislut vid tolkning av skattelag står därmed inte i principiell konflikt med legalitetskravet, även om det reser vissa rättsäkerhetsmässiga frågor.⁸⁴

Oberoende analogiförbudets absoluta eller relativa ställning utgör legalitetsprincipen, jämte den nedan behandlade likhetsprincipen, en fundamental princip inom skatterätten.⁸⁵

2.2.2.2 Likhetsprincipen

Utifrån maximen om allas likhet inför lagen utgör likhetsprincipen en central grundsats inom beskattningsrätten. Principen är reglerad i 1 kap. 9 § RF men erkänns även genom Sveriges multilaterala åtaganden i EU respektive Europarådet (EKMR)⁸⁶. Trots att likhetsprincipen är väl förankrad i svensk rätt är den samtidigt svårtillämpad. Svårigheten vilar främst i att avgöra vilka fall som är relevant lika och vilka som inte är det.⁸⁷ I syfte att upprätthålla en likformig beskattning har man i praxis lagt särskild vikt vid administrativa föreskrifter, främst vad gäller schabloner.⁸⁸

⁷⁸ Pålsson, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen* – SN 2014 s. 568.

⁷⁹ Pålsson, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen* – SN 2014 s. 563.

⁸⁰ Pålsson, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen* – SN 2014 s. 563.

⁸¹ Pålsson, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen* – SN 2014 s. 563.

⁸² Jacob Graff Nielsen är professor tillika dekan vid Det Juridiske Fakultet, Københavns Universitet.

⁸³ Graff Nielsen, *Legalitetskravet ved beskattning* s. 333.

⁸⁴ Jfr. Graff Nielsen, *Legalitetskravet ved beskattning* s. 329.

⁸⁵ Jfr. Pålsson, *Inledning till Skatterätten* s. 57 f. samt Pålsson, *Principer och regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen* – SN 2014 s. 568.

⁸⁶ Pålsson, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen* – SN 2014 s. 559 f.

⁸⁷ Pålsson, *Inledning till Skatterätten* s. 56.

⁸⁸ Jfr. RKR R 1976 1:7.

2.2.2.3 Neutralitetsprincipen

Strävan efter skattemässig neutralitet grundar sig i tanken om att den skattskyldiges val av handlingsalternativ inte ska styras av skattemässiga avvägningar.⁸⁹ Syftet är att olika alternativ ska ha samma inbördes värderelation oberoende beskattning. Principen är rotad i antagandet om att den bästa resursallokeringen i samhället uppnås genom att beskattningen är neutral och inte påverkar prisrelationer.⁹⁰

Men även om neutralitetsprincipen främst har en betydelse inom den skattepolitiska argumentationen återopas den även inom rättstillämpningen i situationer när exempelvis olika driftsformer ställs mot varandra.⁹¹

2.2.2.4 Skatteförmågeprincipen

Genom att progressivt reglera skatteuttaget utifrån den skattskyldiges ekonomiska förutsättningar syftar skatteförmågeprincipen att rättvist fördela skattebördan i samhället.⁹² Principen har ingen lagstadgad grund men kan induceras från inkomstbeskattningens motivuttalanden och systematiska uppbyggnad. Devisen ”skatt efter bärkraft” kommer främst till uttryck vid lagstiftningsarbetet.⁹³ Vid lagtolkning kan principen i enstaka fall vara av betydelse – främst i situationer som rör inkomstbeskattningens karaktär som *realisationsorienterad* och *nettobeskattande*.⁹⁴

2.2.2.5 Kontinuitetsprincipen

Genom kontinuitetsprincipen skjuts beskattningen upp trots att en transaktion vidtagits.⁹⁵ Principen utgör följaktligen ett undantag från den annars transaktionsbundna inkomstbeskattningen. Utifrån kontinuitetsprincipens konstruktion möjliggörs skattemässiga lättnader vid företagsomstruktureringar och koncernbeskattning.

Frågan om kontinuitetsprincipens normativa ställning vid tolkning av skattelag har tidigare varit ifrågasatt.⁹⁶ En inställning som i takt med senare års praxis till stor del behövs omprövas.⁹⁷

⁸⁹ Tikka, *Om principer vid tolkning av skattelag* – SN 2004 s. 660 f.

⁹⁰ Tikka, *Om principer vid tolkning av skattelag* – SN 2004 s. 660 f.

⁹¹ Jfr. Tikka, *Om principer vid tolkning av skattelag* – SN 2004 s. 660 f.

⁹² Tikka framhåller dock att skatteförmågeprincipens betydelse på lagstiftningsnivån minskat till följd av att lagstiftaren nödgats anpassa sig efter de önskemål som följt av kapitalets ökade rörlighet, se Tikka, *Om principer vid tolkning av skattelag* – SN 2004 s. 660.

⁹³ Jfr. Tikka, *Om principer vid tolkning av skattelag* – SN 2004 s. 660.

⁹⁴ Eftersom beskattning sker av den värdeökning som skett på såväl tillgångar som förvärvsinkomster efter avdrag för förenliga utgifter regleras beskattningen efter förmåga i det att en låg eller utebliven förtjänst beskattas lägre i förhållande till en högre dito. På samma sätt medför realisationsbeskattningen att en tillgångs värdeökning först beskattas när den avyttrade tillgången realiserats, d.v.s. när den skattskyldige genom försäljning fått likvida medel att betala skatt på värdeökningen.

⁹⁵ Persson Österman, *Kontinuitetsprincipen* s. 67 ff.

⁹⁶ Jfr. Persson Östermans resonemang i *Kontinuitetsprincipen* s. 63 ff., i vilken Persson Österman utifrån tidigare rättsläge resonerar kring principens normativa styrka.

⁹⁷ Jfr. HFD 2011 ref. 79, vilket avhandlas under 3.2.3.

2.2.2.6 Proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen grundar sig i tanken att ett juridiskt ingrepps art och styrka ska stå i rimlig proportion till vad som står att vinna med åtgärden.⁹⁸ Principen hör till de allmänna rättsprinciperna och har en mångfacetterad innebörd som influerar såväl rättstillämpningen som lagstiftningsarbetet.⁹⁹ Proportionalitetsavvägningen har vunnit särskild hävd i EU-domstolens praxis, vilket influerar såväl förfarande- och sanktionslagstiftningen som den direkta och indirekta beskattningen.¹⁰⁰

2.2.2.7 Reciprocitetsprincipen

I syfte att upprätthålla konsekvens i skattesystemet uttrycker reciprocitetsprincipen att en skattepliktig intäkt för en skattskyldig samtidigt motsvarar en avdragsgill kostnad hos en annan skattskyldig.¹⁰¹ Synsättet principen ger uttryck för har betydelse för såväl skattesystemets motivering som tolkningen av oklara bestämmelser.¹⁰²

2.2.2.8 Derogationsprinciperna

Sist bör de allmänna derogationsprinciperna översiktligt beröras. Nämnda principer utgör en ytterlighet av tolkningsförfarandet i att de, vid en regelkonkurrens, avgör vilken bestämmelse som får företräde efter att man genom tolkning konstaterat att två bestämmelser konkurrerar med varandra.¹⁰³ Regelkonkurrensen ska vara verklig - d.v.s. inte kunna upplösas genom vanlig tolkningsmetod utifrån regelns sammanhang eller grundläggande tolkningsmedel såsom förarbeten.¹⁰⁴ Tillämpningsområdena måste därför sammanfalla och leda till att rättsverkningarna i de två bestämmelserna är oförenliga med varandra – något som är särskilt aktuellt inom den internationella beskattningsrätten.

Föreligger en regelkonkurrens bör frågan lösas genom att pröva frågan utifrån någon av derogationsprinciperna – *lex posterior*, *lex superior* samt *lex specialis*. *Lex posterior* innebär att nyare lag har företräde framför äldre, medan *lex superior* innebär att lag av högre dignitet ges företräde framför en med lägre. *Lex specialis* tar sikte på förhållandet mellan en generell lag och

⁹⁸ Jfr. Moëll, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten* s. 173 ff.

⁹⁹ Moëll, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten* s. 299.

¹⁰⁰ Med hänsyn till denna framställningens avgränsning vill undertecknad rekommendera kapitel 2 respektive 3 i Moëlls *Proportionalitetsprincipen i skatterätten* för en vidare orientering kring proportionalitetsprincipens Europarättsliga och EU-rättsliga inverkan på svensk rätt. För en allmän orientering i europarättens syn på proportionalitetsprincipen se Danelius, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis* s. 53. Vidare rekommenderas Ståhl, Persson Österman, Hilling, Öberg *EU-skatterätt* för en närmare presentation av EU-rättens inverkan på inkomstbeskattningen.

¹⁰¹ Pahlsson, *Inledning till Skatterätten* s. 63.

¹⁰² Pahlsson, *Inledning till Skatterätten* s. 63.

¹⁰³ Jfr. Aldén, *Regelkonkurrens vid rättstillämpningen* – SN 1998 s. 560.

¹⁰⁴ Aldén, *Regelkonkurrens vid rättstillämpningen* – SN 1998 s. 561.

en specialreglering, varvid den sistnämnda får företräde framför den förstnämnda.¹⁰⁵

Precis som nämnda derogationsprinciper aktualiseras vid regelkonkurrens tillkommer frågan om hur ovan nämnda principer förhåller sig till varandra – något som berörs nedan.

2.2.3 Principernas inbördes relation

När varken lagregler eller förarbeten är tillämpliga kan ovan redogjorda principer gemensamt utgöra tolkningssupplement i rättstillämparens strävan efter att uppnå ett materiellt riktigt tolkningsslut.¹⁰⁶ Nämnda principers syften och motiv kan dock föranleda att principkonkurrens uppstår, varvid principernas inbördes relation och hierarki måste fastställas.¹⁰⁷

Enligt Tikka bör principkonkurrens lösas genom att de stridiga principernas relativa vikt inordnas och vägs mot varandra.¹⁰⁸ Men även om man ger företräde åt en tyngre princip framför en annan så saknar principerna inte helt relevans i det konkreta fallet eftersom avvägningen tenderar till att variera beroende på rättstillämparens uppfattning om rättskällevärdet. Exempelvis torde en person som anammat ett starkt legalistiskt synsätt betona ordalydelsens betydelse vid tolkning, vilket medför att han eller hon tenderar att värdera legalitetsprincipen framför andra principer.¹⁰⁹ Följaktligen måste även en närmare presentation av lagtolkningsmetoder ske, varvid nämnda metoders varierande inställning till rättskällevärdet framträder.

2.3 Lagtolkningsmetoder

2.3.1 Något om skillnaden mellan teori och praktik

Som tidigare nämnt har tolkning traditionellt sett definierats som en rättslig bedömning av innehållet i en rättsregel med vidare stöd i erkända rättskällor.¹¹⁰ En vän av ordning förutsätter därmed att tolkning sker utifrån en förutsatt mall och metod, utan intuitiva föreställningar eller subjektivt präglade avvägningar.¹¹¹ Nedan presenterade lagtolkningsmetoder utgör i så

¹⁰⁵ Aldén, *Regelkonkurrens vid rättstillämpningen* – SN 1998 s. 561 f.

¹⁰⁶ Jfr. Roger Persson Österman, *Kontinuitetsprincipen* s. 64 f.

¹⁰⁷ Tikka, *Om principer vid tolkning av skattelag* – SN 2004 s. 663.

¹⁰⁸ Tikka, *Om principer vid tolkning av skattelag* – SN 2004 s. 663.

¹⁰⁹ Tikka, *Om principer vid tolkning av skattelag* – SN 2004 s. 663.

¹¹⁰ Pålsson, *Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation* – SvSkt 1998 s. 769.

¹¹¹ Utifrån denna utopiska föreställning tillskrivs rättstillämparen en roll som nästintill efterliknar det som under 1800-talet benämndes *subsumtionsautomat* inom den tyska rättsfilosofin. Enligt denna utopiska föreställning skulle rätten utgöra en mekaniserad förlängning av lagen, varigenom ett rättvist utfall kunde tillförsäkras genom att parterna i första hand matade in omständigheterna i det aktuella fallet för att därefter motta en av

fall en god teoretisk grund för hur rättstillämparen kan angripa uppkomna tolkningsproblem.

Inom doktrin har de följande tolkningsmetodernas roll dock ifrågasatts vid studiet av rättstillämparens tolkningsoperation.¹¹² Bl.a. menar Ross att rättstillämparens konstruktiva insats vid precisering och tolkning av en rättsregel till sin natur är argumentativ.¹¹³ Genom att studera och orientera det juridiska problemet utifrån aktuella rättskällor tolkar rättstillämparen regeln i ljuset av principer och värden till dess att en legitim lösning kan utkristalliseras.¹¹⁴ Därefter formuleras en deduktivt uppställd beslutsmotivering varigenom konsekvenserna av utfallet kan motiveras. Kan rättstillämparen finna en lösning i lagens ordalydelse? – då håller han eller hon sig till lagens ordalydelse.¹¹⁵ Kan rättstillämparen precisera en tvetydig rättsregel genom analogislut eller förarbeten? – då väljer han eller hon den bäst motiverade grunden.¹¹⁶ Enligt Ross är det inte metoderna som bestämmer tolkningsresultatet utan resultatet som bestämmer tolkningsmetoden.¹¹⁷

Oberoende huruvida man vill se nedan redogjorda tolkningsmetoder som en efterhandskonstruktion eller inte utgör de en god teoretisk introduktion till hur lagtolkning kan se ut. I den följande framställningen kommer de *objektiva*, *subjektiva* respektive *teleologiska* tolkningsmetoderna att presenteras.¹¹⁸ Utöver nämnda metoder redogörs även ett antal *tolkningsargument* som används vid tolkning.

2.3.1.1 Objektiv tolkning

Den objektiva tolkningens kärna utgår från att tolkningsproblem ska lösas med grund i de objektiva omständigheter som framgår av lagstiftningens urkund – oavhängigt lagstiftarens avsikt med regleringen.¹¹⁹ Följaktligen är det den tolkning som objektivt sett är mest rimlig, utan hänsyn till exempelvis förarbeten, som bör tillämpas i det uppkomna fallet.¹²⁰ Som en

rättstillämparen mekaniskt presenterad lösning med grund i gällande rätt – för vidare läsning se Ogorek, *Richterkönig oder Subsumtionsautomat? Zur Justiztheorie im 19. Jahrhundert* (jfr. även det franska uttrycket *la bouche qui prononce les paroles de la loi* – (fritt översatt – lagens mun) myntat av Montesquie i *Om lagarnas anda – De l'Esprit de lois*).

¹¹² Jfr. bl.a. Pahlsson, *Intuition och rättfärdigande i skatterätten* – SN 1998 s. 542 samt Ross, *Om ret og retfærdighed* s. 179 ff.

¹¹³ Ross, *Om ret og retfærdighed* s. 179.

¹¹⁴ Ross, *Om ret og retfærdighed* s. 179 f.

¹¹⁵ Ross, *Om ret og retfærdighed* s. 179 f.

¹¹⁶ Ross, *Om ret og retfærdighed* s. 180.

¹¹⁷ Jfr. Ross, *Om ret og retfærdighed* s. 181 samt Peczenik som i *Juridikens metodproblem: rättskälletära och lagtolkning* s. 66 anför att rätten inte förhåller sig till någon enstaka tolkningsmetod utan ständigt blandar och byter tolkningsmetoder och suppleringsbasis i strävan efter en ”riktig” lösning av tolkningsproblemet.

¹¹⁸ Inom doktrin finns ett flertal sätt att indela aktuella tolkningsmetoder på. Undertecknad har dock valt att ta utgångspunkt i den presentation Melz gör i *Lagtolkningsmetoder – synpunkter i anledning av ett rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter* – SN 1992 s. 613.

¹¹⁹ Strömholm, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära*, s.454 f.

¹²⁰ Strömholm, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära*, s.454 f.

följd av det snäva, urkundsorienterade tolkningsunderlaget ger en objektiv tolkning sällan tillräcklig vägledning i svårare fall. Något som kan medföra att rättstillämparen, utifrån ett tunt underlag av rimliga tolkningslut, blir nödgad att argumentera utifrån ett subjektivt val av passande objektiva argument.¹²¹

Oberoende den objektiva tolkningens subjektiva tendenser är den en vedertagen tolkningsmodell inom såväl rättsvetenskapen som rättstillämpningen.¹²² Modellen inbegriper såväl en *systematisk* som en *bokstavstrogen/lexikalisk* tolkningsmetod, vilka presenteras nedan.¹²³

2.3.1.1.1 Bokstavstrogen tolkning

Genom den bokstavstroga tolkningsmetodens semantiska orientering ges den språkliga innebörden av lagtexten en särskild betydelse.¹²⁴ Metoden förutsätter att man klagör lagtextens innebörd rent lingvistiskt utifrån allmänt respektive juridiskt språkbruk.¹²⁵ Legaldefinitioner och andra förklaringar som framgår av lagtextens ordalydelse är därmed särskilt beaktansvärda. Utöver de direkta formuleringarna tillerkänns även lagtextens kontextuella innebörd utifrån hur lagtextens stilistiska egenskaper förhåller sig till andra rättskällor.¹²⁶

De utmaningar som följer en mer bokstavstroga tolkningsmetod är att ord och meningar kan ge upphov till flera tolkningar.¹²⁷ Eftersom uppfattningen av ordets innebörd varierar beroende på vem som tolkar bestämmelsen är det ofta svårt att utröna vad som är en ”korrekt” bokstavstolkning. Ett tolkningslut baserat på en bokstavstroga tolkningsmetod ger sällan tillräcklig ledning i rättstillämpningen. Något som aktualiserar andra tolkningsmetoder såsom den systematiska.¹²⁸

2.3.1.1.2 Systematisk tolkning

Den systematiska tolkningsmetoden tar sin utgångspunkt i rättsordningens organisation och uppbyggnad.¹²⁹ Med rättsystemet som tolkningsunderlag undersöker metoden en rättsregels funktion inom systemet, för att därefter dra slutsatser om hur den bör tolkas. Genom att se till rätten som ett sammanhang öppnar tolkningsmetoden upp för en mer fri tolkning vilket, i kontrast till den mer dogmatiska bokstavstolkningen, ofta bidrar till en mer

¹²¹ Jfr. Strömholm, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära*, s.454 f. samt Welinder, *Något om motivens betydelse för lagtolkning* – SvJT 1953 s. 80 vari Welinder framhåller att ”den objektiva lagtolkningsprincipen på så sätt kan erbjuda en möjlighet till starkt subjektiva värderingar från lagtolkarens sida”.

¹²² Jfr. Lodin m. fl., *Inkomstskatt* s. 715 ff.

¹²³ Strömholm, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära*, s. 454 f.

¹²⁴ Peczenik, *Vad är rätt? Om demokrati, rättsäkerhet, etik och juridisk argumentation* s. 331.

¹²⁵ Peczenik, *Juridikens metodproblem: rättskällevärd och lagtolkning* s. 69 ff.

¹²⁶ Peczenik, *Juridikens metodproblem: rättskällevärd och lagtolkning* s. 69 ff.

¹²⁷ Peczenik, *Juridikens metodproblem: rättskällevärd och lagtolkning* s. 69 ff.

¹²⁸ Peczenik, *Juridikens metodproblem: rättskällevärd och lagtolkning* s. 69 ff.

¹²⁹ Strömholm, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära*, s.452.

konsekvent rättstillämpning.¹³⁰

2.3.1.2 Subjektiv tolkning

Oaktat dess benämning utgår den subjektiva tolkningsmetoden inte från rättstillämparens godtycke eller subjektiva uppfattning, utan tar i stället utgångspunkt i vad lagstiftaren avsåg med lagen när den tillkom.¹³¹ För att utröna lagstiftarens avsikt konsulteras lagens förarbeten, vars motivering ligger till grund för en subjektiv tolkning av en oklar rättsregel.

Som en följd av den subjektiva tolkningens orientering och förankring i lagens motiv är den främsta kritiken riktad mot förarbeten som rättskälla. Kritiken rotar sig bl.a. i huruvida lagstiftarens avsikt och vilja de facto korrelerar med förarbeten eller om nämnda motiv bör förpassas som ett bihang till den antagna lagen.¹³² Oberoende vilket värde man vill tillerkänna lagstiftarens vilja har den centrala frågan i skattehänseende dock rört vilken ställning förarbeten har vid tolkning av skattelag.¹³³ Något som särskilt synliggörs i situationer då ett uttalande i förarbeten kan föranleda en tolkning som strider mot lagtextens ordalydelse.¹³⁴

Oavsett vilket värde man vill tillerkänna förarbeten utgör den subjektiva tolkningen dock ett välbehövligt komplement i situationer då en objektiv, mer lagbunden tolkning, inte kan ge svar på frågan.¹³⁵

2.3.1.3 Teleologisk tolkning

Den teleologiska tolkningen kan genom sin ändamålsenliga orientering ses som en konjunktion av den objektiva respektive subjektiva tolkningen.¹³⁶ Metoden söker, i likhet med de subjektiva metoderna, efter lagstiftningens syfte och ändamål samtidigt som den, i likhet med de objektiva metoderna, inte erkänner den hypotetiska lagstiftarviljan. I ljuset av faktorer såsom accepterade samhällsvärderingar försöker metoden belysa vilka värderingar som ligger till grund för en bestämmelse i syfte att klargöra lagens ändamål.¹³⁷

Den teleologiska tolkningen har inom den svenska beskattningsrätten främst gjort inträde genom EUD:s avgöranden på det indirekta beskattningsområdet.¹³⁸ Utöver EUD har även Ekelöf respektive Kellgren

¹³⁰ Strömholm, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära*, s. 453.

¹³¹ Strömholm, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära*, s. 452.

¹³² Jfr. Olivecrona, *Rättsordningen: idéer och fakta* s. li ff. vars främsta kritik rör huruvida riksdagen genom majoritetsbeslut enbart antar den slutliga promulgerade lagtexten eller ifall de övriga förarbeten, bestående av kommittébetänkanden, departementspromemorior, propositioner, lagrådsyttranden och utskottsbetänkanden, även sällar sig till den samlade "viljan" hos lagstiftaren.

¹³³ Se avsnitt 3.3.

¹³⁴ Jfr. bl.a. RÅ 1987 ref. 6, som avhandlas under avsnitt 3.2.1.

¹³⁵ Jfr. Lodin m. fl., *Inkomstskatt* s. 715 ff.

¹³⁶ Strömholm, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära*, s. 455.

¹³⁷ Peczenik, *Juridikens metodproblem: rättskällevärdelse och lagtolkning* s. 150.

¹³⁸ Pahlsson, *Inledning till skatterätten* s. 71.

bidragit med två tolkningsmetoder, vilka båda utgör exempel på hur lagstiftningens ändamål kan ligga till grund vid tolkning av skattelag.¹³⁹

Enligt Ekelöfs *radikalteleologiska metod* bör lagens ändamål, i kontrast till lagstiftarens syfte, ligga till grund för tolkningen. För att utröna lagens ändamål gör Ekelöf inledningsvis skillnad på *ordinära* respektive *säregna* fall. Utifrån nämnda uppdelning tolkas först de ordinära fallen utifrån lagtextens ordalydelse. Med grund i nämnda tolkningslut kan man därefter empiriskt fastlägga de samhälleliga verkningar som följer av lagstiftningen, vilket enligt Ekelöf är ett uttryck för lagstiftningens ändamål. Ändamålet ligger sedermera till grund för tolkningen av de säregna fallen, vilket effektivt bidrar till att de säregna fallen får samma verkningar som de ordinära.¹⁴⁰

En teleologisk tolkningsmetod som särskilt författats på skatteområdet är den av Kellgren utarbetade *målstyrda tolkningsmetoden*.¹⁴¹ Kellgrens tolkningsmetod tar, till skillnad från Ekelöfs, inte sin utgångspunkt i en regels ändamål utan ser till rättstillämpningen som helhet. Följaktligen blir den enskilda regelns specifika ändamål ett tolkningsargument bland andra i strävan att uppnå rättstillämpningens huvudändamål.¹⁴²

2.3.1.4 Ytterligare tolkningsförfaranden

Gemensamt för ovan redogjorda metoder är att de är sammansatta av vad som Peczenik definierar som flera tolkningsargument.¹⁴³ Argument som förenat och i följd mynnar ut i ett för metoden giltigt tolkningsslut. I kontrast till nämnda metoder utgör de s.k. tolkningsförfarandena självständigt formulerade argument som möjliggör en friare och mer vidsträckt tolkning.¹⁴⁴

Genom en *restriktiv* och *reducerande* tolkning kan rättstillämparen, vid en bedömning av en rättsregel tillämpningsområde, argumentera för ett tolkningsslut som är snävare än en bokstavstolkning. I motsats till nämnda förfaranden kan även rätten tillämpa en *extensiv* tolkning, varvid regelns tillämpningsområde vidgas.¹⁴⁵

¹³⁹ Ekelöf presenterar sin *radikalteleologiska tolkningsmetod* i *Rättegång I* (ÅTTONDE UPPLAGAN) s. 79 ff. medan Kellgren framhåller sin *Målstyrda tolkningsmetod* i *Mål och metoder vid tolkning av skattelag* s. 181 ff.

¹⁴⁰ Peczenik, *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation* s. 368 f.

¹⁴¹ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag* s. 203.

¹⁴² Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag* s. 204.

¹⁴³ Peczenik, *Juridikens metodproblem: rättskälrelära och lagtolkning* s. 65.

¹⁴⁴ Jfr. Peczenik, *Juridikens metodproblem: rättskälrelära och lagtolkning* s. 75 f.

¹⁴⁵ Den extensiva tolkningen skiljs traditionellt sätt från den nedan redogjorda analogiska tolkningen eftersom den extensiva, till skillnad från den analoga, inte överskrider normens språkliga innebörd – jfr. Peczenik, *Juridikens metodproblem: rättskälrelära och lagtolkning* s. 80.

Ett ur beskattningssynpunkt kontroversiellt förfarande är den *analogiska* tolkningen.¹⁴⁶ Genom en analogisk tolkning kan rätten tillämpa en rättsregel på ett fall som väsentligt liknar de omständigheter en rättsregel är avsedd för – även om de aktuella omständigheterna egentligen inte regleras av den analogt tillämpade rättsregeln.¹⁴⁷ I det traditionella juridiska språkbruket förutsätts dock följande krav vara uppfyllda för att en laganalogi ska kunna tillämpas:

1. Omständigheterna i det enskilda fallet ska inte vara lagligt reglerat på ett tillfredsställande sätt – det måste föreligga en s.k. lucka i lagstiftningen.¹⁴⁸
2. Fallet ligger utanför det språkliga naturliga tillämpningsområdet för lagregeln.
3. Den analogt tillämpade lagregeln är avsedd för att tillämpas på *väsentlig lika omständigheter* som det uppkomna fallet.¹⁴⁹

Som en följd härav definieras laganalogin dels efter tolkningens *resultat* (p.g.a. utvidgningen av rättsregelns tillämpningsområde) och dels efter dess *metod* (p.g.a. åberopandet av likheterna mellan fallen), vilket i sammanhanget innebär en mer långtgående tolkning av rättsregeln.¹⁵⁰ Något som kan föranleda den terminologiska slutsatsen att analogislut, såsom en ytterlighet i tolkningssammanhang, i vissa fall rör sig utanför själva lagtolkningsinstitutet.¹⁵¹ Följaktligen har analogislut vunnit hävd inom mer dispositiva rättsliga discipliner i vilka rättstillämparen ges mer frihet vid tolkning.¹⁵²

I kontrast till det analoga tolkningsargumentet står det s.k. *motsatsslutet* (jfr. *argumentum e contrario*), vilket innebär att man underlåter att tillämpa en rättsregel på fall som rättsregeln inte uttryckligen reglerar.¹⁵³ Som en följd av analogislutets motsatta tillämpning vilar motsatsslutet på samma

¹⁴⁶ Jfr. bl.a. Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, Graff Nielsen, *Legalitetskravet ved beskattning*, Pålsson, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen* – SN 2014 s. 554 samt Tikka, *Anmälan av Anders Hultqvist Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning* – SN 1996 s. 52.

¹⁴⁷ Peczenik, *Juridikens metodproblem: rättskällelära och lagtolkning* s. 78.

¹⁴⁸ Jfr. Peczenik, *Juridikens metodproblem: rättskällelära och lagtolkning* s. 76 ff. vari Peczenik gör skillnad på subjektiva och objektiva tekniska (jfr. äkta) luckor. Enligt Peczenik är de subjektiva luckorna ett resultat av rättstillämparens eget omdöme, varigenom han eller hon anser att en lagregel inte reglerar det ifrågavarande fallet men anser att den borde göra det (jfr. en tolkning *praeter legem* eller *contra legem*), medan de objektiva är ett resultat av att en i lagen nämnd procedur inte är reglerad p.g.a. oprecisa termer.

¹⁴⁹ Peczenik, *Juridikens metodproblem: rättskällelära och lagtolkning* s. 78 f.

¹⁵⁰ Peczenik, *Juridikens metodproblem: rättskällelära och lagtolkning* s. 79.

¹⁵¹ Jfr. Peczenik, *Juridikens metodproblem: rättskällelära och lagtolkning* s. 80.

¹⁵² Jfr. Peczenik, *Juridikens metodproblem: rättskällelära och lagtolkning* s. 66 ff. vari Peczenik framhåller att det utöver nämnda argument och metoder även finns metatolkningsregler vilka, beroende på rättslig disciplin, framhåller vissa metoder som överordnade. Utifrån nämnda metatolkningsregler är exempelvis en bokstavstolkning överordnad analogislut inom straffrätten, vilket står i tvärt kontrast till de metoder som är förhärskande inom vissa civilrättsliga områden.

¹⁵³ Peczenik, *Juridikens metodproblem: rättskällelära och lagtolkning* s. 85 f.

väsentlighetsbedömning som analogislutet.¹⁵⁴ Lite förenklat aktualiseras motsatsslutet när det inte föreligger *väsentligt lika omständigheter* (jfr. steg 3 i redogörelsen om analogislut) i det uppkomna fallet.¹⁵⁵

2.4 Några reflektioner om ordalydelsens teoretiska ställning vid lagtolkning

Oberoende den traditionella definitionen av lagtolkning – att med stöd i erkända rättskällor avgöra innehållet i en rättsregel genom en rättslig bedömning – framstår den teoretiska beskrivningen av tolkningsförfarandet som tämligen splittrad. Ordalydelsens ställning vid tolkning av skattelag är följaktligen rotad i ett flertal olika tolkningsargument vilka, i ljuset av skatterättens offentligrättsliga karaktär, vilar i olika värden, principer och metoder.

Ordalydelsens ställning kan exempelvis, utifrån rättstillämpningen värden, utmyнна ur förutsebarhet. Inom en rättslig disciplin varigenom man legitimerar tvångskonfiskatoriska inslag i den enskildes privatekonomi är förutsebarhet ett centralt argument för att tolka lagstiftningen utifrån dess ordalydelse. Innan rättstillämparen frångår lagtexten måste han eller hon följaktligen rättfärdiga avvikelserna utifrån andra tolkningsargument, exempelvis förarbeten, vilka kan ses som förutsebara utfall i det enskilda fallet. Att helt frångå lagstiftnings ordalydelse till förmån för en friare tolkning av en bestämmelse kan omöjligt rättfärdigas som ett rättssäkert skatteuttag.

Värdet av likabehandling och lojalitet med lagstiftaren kan samtidigt innebära att ordalydelsen i vissa fall frångås. Genom lagstiftningens generalitetskrav är lagtexten ofta vag och flertydig i sin direkta ordalydelse, varvid en precisering utifrån lagtextens förarbeten ofta är oundviklig. På samma sätt innebär värdet av likabehandling att lagtextens ordalydelse i vissa fall preciseras utifrån administrativa föreskrifter varigenom en rättsregel tillskrivs vissa typer av schabloniserade definitioner. Tolkningslut som trots sin grund i andra rättskällor måste visa på att en viss förutsebarhet föreligger för att kunna rättfärdiga skatteuttaget.

Att kunna förutse vilka beskattningskonsekvenser som följer av ett agerande är grundad i legalitetsprincipens föreskriftskrav. Oberoende huruvida man ansluter sig till Hultqvist grundlagsstadgade definition innebär föresatsen *nullum tributum sine lege* att den enskilde principiellt skyddas mot ett skatteuttag utan stöd i lag. Samtidigt som tolkningsförfarandet måste ta sin utgångspunkt i lagstiftningens ordalydelse är den även avgränsad till de möjliga tolkningslut som kan uttolkas ur rättsregeln.

¹⁵⁴ Peczenik, *Juridikens metodproblem: rättskälletära och lagtolkning* s. 86.

¹⁵⁵ Peczenik, *Juridikens metodproblem: rättskälletära och lagtolkning* s. 86 ff.

Med det sagt drar sig undertecknad från att se legalitetsprincipen som ett uttryck för ordalydelsens absoluta ställning vid tolkning av skattelag. Istället vill undertecknad, i likhet med Pålsson, understryka tolkningslutets behov av en språklig eller systematisk anknytning för att uppfylla kravet på legalitet. En systematisk alternativt språklig tolkning, varigenom skatterättens systematik och terminologi utgör grund för lagens ordalydelse, kan fortfarande upprätthålla kravet på rättsäkerhet och förutsebarhet utan att vara direkt rotad i en viss paragrafs direkta ordalydelse. Kravet på legalitet måste även vägas mot ovan nämnda principer – främst likhetsprincipen respektive proportionalitetsprincipen, varigenom krav på exempelvis proportionalitet och likabehandling lyfts fram som viktiga avvägningar. Avvägningar som bör innebära att legalitetskravet inte är absolut utan varierar, likt Graff Nielsens ovan anförda resonemang, från fall till fall beroende på ingreppets intensitet i relation till dess förutsebarhet. Som tidigare nämnt tenderar principernas inbördes relation att variera beroende på rättstillämparens uppfattning om rättskällevärdet. Huruvida Hultqvist, genom sitt starkt legalistiskt synsätt, tendensiöst valt att överordna legalitetsprincipen lämnar jag däremot osagt.

Oberoende principernas inbördes förhållande torde legalitetsprincipen, jämte värdet av förutsebarhet och skatterättens offentlighetsrättsliga karaktär, vara ett starkt uttryck för ordalydelsens ställning vid tolkning av svensk skattelag. Genom legalitetsprincipen bör ovan redogjorda tolkningsförfaranden och metoder främst innefatta argument som utgår från lagens ordalydelse – d.v.s. restriktiva, reducerande samt extensiva tolkningsförfaranden. Oberoende huruvida rättsregeln inskränks eller vidgas är det nämligen ordalydelsen som utgör grunden för tolkning. Något som står i tvärt kontrast till analogislut – ett tolkningsargument varigenom rättsregelns ordalydelse vidgas utanför det språkligt naturliga tillämpningsområdet utan direkt förankring i bestämmelsen.

Av ovan presenterade tolkningsmetoder är det främst de objektiva, d.v.s. den systematiska respektive bokstavstroga tolkningsmetoden, som utgår från lagstiftningens ordalydelse vid tolkning av skattelag. Något som står i tvärt kontrast till den subjektiva tolkningsmetodens orientering kring förarbeten. Att närmare presentera ordalydelsens teoretiska ställning utan att presentera den praktiska tillämpning ur vilken nämnda metoder inducerats är dock föga intressant. Undertecknad tar sig därför friheten att, likt en välrenommerad *HBO-serie*, uppehålla läsaren vid en s.k. *cliffhanger* för att i följande avsnitt presentera HFD:s praxis och därefter återkomma med ordalydelsens metodiska ställning i anslutning till nästa delanalys.¹⁵⁶

¹⁵⁶ Jag drar mig närmast till minnet den olidliga *cliffhanger* som var i slutet av säsong 3 avsnitt 9 av HBO:s kritikerrosade TV-serie *Game of Thrones*, även kallat "the Red Wedding".

3 Tolkning av rättsnormer

3.1 Inledning

En närmare orientering i och studie av HFD:s lagtolkning fordrar att vissa principiella utgångspunkter berörs. Undertecknad vill därför inledningsvis klargöra att jag i det följande kapitlet inte har för avsikt att tillskriva HFD *ett* givet förhållningssätt till ordalydelsens betydelse vid tolkning av skattelag. HFD är inte en statisk organisation utan utgör en skiftande sammansättning av ledamöter med olika uppfattningar om såväl lagtolkningsmetoder som gällande rätt. Det följande avsnittet kommer i stället att belysa tendenser som kan utkristalliseras ur HFD:s avgöranden de senaste decennierna. För även ifall domstolen utifrån det enskilda fallet inte kan tillskrivas en viss inställning till lagtextens ordalydelse förpliktigar kravet på förutsebarhet en viss lojalitet mot tidigare avgöranden i egenskap av prejudicerande domstol.¹⁵⁷

I syfte att synliggöra legalitetsprincipens inverkan på HFD:s rättstillämpning efter 1974 års regeringsform tar avsnittet sin utgångspunkt i de avgöranden som följde den nuvarande regeringsformens ikraftträdande.¹⁵⁸ Därefter följer en närmare beskrivning av de tendenser som framgått i HFD:s praxis, följt av en närmare analys av prejudikatens betydelse för ordalydelsens ställning vid tolkning av skattelag.

3.2 Tolkning av rättsnormer i HFD:s praxis

3.2.1 Följsamhet till förarbeten

Förarbetsuttalanden har traditionellt sett givits stort utrymme i HFD:s praxis.¹⁵⁹ Genom hänvisningar till propositioner, utskottsbetänkanden och utredningar har HFD, i situationer där förarbetena inte uppenbart stått i strid med lagtexten, tagit utgångspunkt och stöd i förarbetsuttalanden vid tolkning av skattelag. Uttalanden som rört allt ifrån allmänna principuttalanden om lagstiftningens syfte till specialmotiveringar i särskilda detaljfrågor.¹⁶⁰

¹⁵⁷ Tjernberg, *Regeringsrättens strikta lagtolkning* – SN 2003, s. 17.

¹⁵⁸ Jfr. Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?* – SN 2003 s. 3.

¹⁵⁹ Jfr. bl.a. Pålsson, *Intuition och rättfärdigande i skatterätten* – SN 1998 s. 547, Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskatningen* s. 336, Lindencrona, *Förarbetenas betydelse vid tolkning av svensk skattelag* – Fskr till Thornstedt s. 492, Mattson, *Hur tolkas skattelag?* – SvSkT 1981 s. 298 mfl.

¹⁶⁰ Jfr. Bergström, *Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag?* – SN 1984 s. 314 ff.

Ett exempel är det i RÅ 1978 1:40 tillvaratagna rättviseargumentet, vilket uttrycktes i förarbetena till den dåvarande taxeringslagen. Målet rörde huruvida ett sent inkommit taxeringsbesvär kunde prövas enligt ett i lagen uppställt undantag. HFD valde då att väga in det rättviseargument som uttryckts i förarbetena. Målet återförvisade följaktligen till prövning på den grunden att det i sammanhanget inte kunde anses rättvist att liknande fastigheter inte åsatts likvärdiga taxeringsvärden.

På samma sätt preciserade HFD i RÅ 1980 1:68 innebörden av en uppställd norm genom att uteslutande se till den särskilda motiveringen i förarbetena. Målet avsåg avdragsrätten för en framtida garantiutfästelse till följd av därmed uppkomna risker. Avdrag kunde enligt gällande avdragsregler enbart medges med det belopp som avsatts i räkenskaperna, förutsatt att den skattskyldige inte kunde visa att riskerna var så stora att ett större avdrag kunde aktualiseras. För att uttolka hur stort avdrag som kunde medges hänvisade HFD till såväl proposition som skatteutskottets betänkande och fann att avdrag inte kunde medges med det av den skattskyldige yrkade beloppet.

Syftet med lagstiftningen har även i frågor om skattetillägg (jfr. RÅ 1981 1:25) och fastighetstaxering (jfr. RÅ 1981 1:78) tolkats så långt att lagstiftarens intentioner fått ligga till grund för rättstillämpningen. I RÅ 1983 1:31 underkände HFD ett kvittningsyrkande i inkomsttaxeringen dels av praktiska skäl och dels p.g.a. lagstiftaren ”inte räknat med denna frågeställning”. Ett långtgående erkännande av förarbetens ställning vid tolkning, som under mitten av 1980-talet skulle förstärkas ytterligare.

Genom det i plenum avgjorda förhandsbeskedet RÅ 1985 1:85 bekräftade HFD nämligen de föregående årens avgöranden. I målet, som berörde övergångsbestämmelser kring byggnadsrörelser, konstaterade majoriteten (elva ledamöter) att bestämmelsens oklara ordalydelse skulle tolkas i enlighet med vad som klart uttalats i förarbetena. Minoriteten (sju ledamöter) menade i stället att ordalydelsen i bestämmelsen inte var oklar och reserverade sig mot majoritetens tolkning. Nordlund, som i avgörandet sällade sig till minoriteten, utvecklade såväl minoritetens som majoritetens principiella inställning till frågan:

”Åsiktsbrytningen i Regeringsrätten synes huvudsakligen gälla om den för målet avgörande meningen i övergångsbestämmelserna är klar till sin innebörd eller ej. I princip synes samstämmighet råda om att en entydig lagtext ska tillämpas efter ordalydelsen, även om denna strider mot uttalanden i motiven. Lämnar ordalydelsen rum för tvekan om innebörden, skulle däremot motiven följas även om dessa är dåligt förankrade i lagtexten.”

Av Nordlunds tillägg framgår det med önskvärd tydlighet att de vid tillfället för avgörandet förelåg en enighet kring förarbetenas ställning vid tolkning av skattelag. Förutsatt att ordalydelsen kunde anses vara oklar skulle förarbetena konsulteras för vidare vägledning i rättstillämpningen. Om

däremot ordalydelsen var entydig skulle lagen tillämpas efter dess ordalydelse.

Vid fastställandet av lagens ordalydelse klargjorde HFD i RÅ 1987 ref. 6 att en bestämmelse dock inte får ”läsas helt lösryckt från sitt sammanhang”. Målet rörde ett schablonavdrag utifrån dåvarande kommunalskattelag i vilket den skattskyldige, utifrån en snäv tolkning av lagens ordalydelse, yrkade på ett förhöjt avdragsbelopp utan hänsyn till det tak som uppställts i lagens förarbeten. HFD anförde att den skattskyldiges yrkanden stod i strid med vedertagna tolkningsprinciper och underkände avdraget med vidare hänvisning till förarbetena.

Av ovan redogjorda prejudikat framgår en tydlig tendens hos HFD att tillerkänna förarbeten en särställning vid tolkning av en tvetydig formulering i skattelag. En tendens som under det följande decenniet skulle förändras.

3.2.2 Lojalitet till lagtexten

Under 1990-talet började HFD att se mer till lagens ordalydelse och systematik vid tolkning av skattelag. Den av Nordlund uttryckta samstämmigheten i RÅ 1985 1:85, om motivens ovillkorliga ställning i förhållande till ordalydelsen, skulle därmed omprövas av domstolen i ett flertal avgöranden.

I förhandsbeskedet RÅ 1992 ref. 60 prövade HFD hur anskaffningsvärdet för apportemitterade aktier skulle beräknas. Av lagstiftningen framgick det att värdet skulle fastställas utifrån den *faktiska anskaffningsutgiften* och frågan rörde således hur begreppet skulle tolkas. HFD ansåg att man genom förarbetena kunde antyda att anskaffningsutgiften skulle fastställas utifrån de emitterade aktiernas skattemässiga värde, vilket även kunde läsas in av lagstiftningens sammanhang. Samtidigt framhöll HFD att en sådan tillämpning skulle vara oförenlig med lagtextens ordalydelse, eftersom man genom en fristående läsning av bestämmelsen kunde få intrycket av att aktierna skulle beräknas utifrån marknadsvärdet. Följaktligen bortsåg HFD från förarbetena till förmån för en mer lexikalisk tolkning utifrån lagtextens ordalydelse.

Förarbetenas starka ställning i HFD:s praxis skulle även i RÅ 1993 ref. 57 komma att ifrågasättas. Målet rörde huruvida synundersökningar, som utfördes av legitimerade optiker utan samband med försäljning av glasögon, kunde anses utgöra sjukvård och därmed vara undantagen skatteplikt för mervärdesskatt.¹⁶¹ Av förarbetena framgick att undersökningen inte utgjorde sjukvård i avsedd bemärkelse. HFD valde dock att tolka lagen utifrån dess systematik – i vilket en medicinsk utredning av kroppsfel utförd av

¹⁶¹ Observera att förhandsbeskedet rörde tolkning av lagen (1968:430) om mervärdesskatt innan den EU-rättsliga harmonisering som följde av Sveriges inträde i EU 1995.

legitimerad personal inte skulle föranleda skatteplikt. HFD ansåg därmed att förarbetena stod i strid med lagens ordalydelse och innebörd, vilket innebar ett underkännande av förarbetsuttalandena till förmån för lagstiftningens inneboende systematik.

I det följande avgörandet RÅ 1994 ref. 31 skulle HFD återigen pröva lagstiftningens systematik och ordalydelse mot förarbeten. Avgörandet avsåg huruvida rekvisitet *annan eller liknande reserv* innefattade ett bolags avsättning av medel i den då gällande lagen om vinstdelningsskatt.¹⁶² Av förarbetena framgick det att de aktuella avsättningarna skulle tas upp till beskattning. HFD valde dock att tolka bestämmelsen utifrån dess syfte och ordalydelse med motiveringen att förarbeten enbart bör tillmätas betydelse under förutsättning att det ”i objektivt hänseende finns fog för en sådan tolkning”.

HFD:s erkännande av lagstiftningens systematik och ordalydelse framför förarbeten (om de inte direkt reglerade den uppkomna tolkningsfrågan) kom därefter att bekräftas i RÅ 1996 ref. 5 (angående sociala avgifter) samt RÅ 1996 ref. 101 (förhandsbesked rörande inkomstbeskattning). I RÅ 1997 ref. 54 rörde frågan om en fusion kunde anses likställas med en avyttring i skattehänseende, varvid domstolen framhöll följande:

”En sådan utvidgning bör inte åstadkommas genom en tolkning som går utöver ordalydelsen. Om en sådan utvidgning anses angelägen bör den åstadkommas genom lagstiftning där den närmare utformningen och avgränsningen bättre kan överblickas.”

HFD valde därmed att ta avstånd från rekvisit som skapats i förarbeten utan koppling till lagtextens ordalydelse. Något som domstolen vidhöll i ett flertal avgöranden som berörde alltifrån fastighetsskatt till avdragsrätten för realisationsförluster vid likvidation av aktiebolag.¹⁶³

Oberoende utfallen i HFD:s avgöranden tenderar dock domstolen att presentera motiven till en regel oavsett ifall de ligger till grund för domskälen eller inte. I RÅ 2002 ref. 15 presenterade och diskuterade HFD förarbetenas avgränsning mellan passiv och aktiv näringsverksamhet för att därefter underkänna detsamma med hänvisning till det allmänna syftet bakom lagstiftningen.¹⁶⁴ Avvägningen mellan lagstiftningens motiv, ordalydelse och allmänna syfte vid tolkning utgår följaktligen från motiven.

Även om HFD i avgörandena ovan lagt särskild vikt vid ordalydelsen vid tolkning av skattelag spelar förarbeten en fortsatt viktig roll i domstolens praxis. Förhandsbeskeden RÅ 1999 ref. 22 respektive ref. 60 rörde hur uttrycket *med svensk beskattning jämförlig beskattning* skulle tolkas. HFD,

¹⁶² Se lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt (upphävd).

¹⁶³ Jfr. RÅ 1998 ref. 2, RÅ 1998 ref. 6, RÅ 1998 ref. 25, RÅ 1998 ref. 27 samt RÅ 1998 ref. 29.

¹⁶⁴ Liknande disposition återfanns även i målen RÅ 2002 ref. 21 (beskattning av fåmansföretag) och RÅ 2002 ref. 106 (definitionsfråga i inkomsttaxering) vari HFD först redogjorde motiven för att därefter tolka lagstiftningen utifrån dess allmänna syfte.

som delade Skatterättsnämndens (härefter SRN) uppfattning i båda fallen, fastställde SRN:s avgörande och erkände ett skatteuttag motsvarande minst 15 % helt i enlighet med motiven till lagstiftningen. På samma sätt valde HFD att lösa tolkningsfrågorna i ett antal följande fall med utgångspunkt i förarbeten.¹⁶⁵ Huruvida motiven tillämpades eftersom det *i objektivt hänseende fanns fog för en sådan tolkning* utvecklade domstolen däremot inte.¹⁶⁶

I RÅ 2003 ref. 57 skulle dock HFD utveckla och indirekt återkoppla till domstolens tidigare avvägningar vid tolkning av skattelag. I målet prövade HFD huruvida reglerna om avdrag för underskott inom kultursektorn även rörde författande av läroböcker. HFD gjorde följande motivering:

”Lagstiftaren har inte närmare angett vad som omfattas av uttrycket ’litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet’. Vissa förarbetsuttalanden kan tolkas så att den aktuella bestämmelsen tar sikte endast på skönlitterär verksamhet. Detta kommer emellertid inte till uttryck i lagtexten.”

Med vidare hänvisning till andra bestämmelser i lagstiftningen medgav HFD avdrag för underskottet som uppkommit i verksamheten. Avgörandet ligger i linje med tidigare systematiska tolkning i RÅ 1993 ref. 57 men speglar även den i RÅ 1994 ref. 31 utvecklade förutsättningen för att tillämpa en mer förarbetsbunden tolkning av lagtexten. Förarbeten som framstår som motstridiga ska dock, vid en jämförelse med entydiga formuleringar i lagtexten, fortsatt frångås till förmån för en tolkning i enlighet med lagens ordalydelse.¹⁶⁷

Något som även aktualiserades i HFD 2011 ref. 42, i vilket en skattskyldig begärde förhandsbesked med anledning av ett planerat generationsskifte. Den skattskyldige avsåg att överlåta sin enskilda näringsverksamhet till sin son och i anslutning till överlåtelsen utnyttja en del av sitt sparade räntefördelningsbelopp. Frågan rörde huruvida de vid överlåtelsen återförda periodiserings- och expansionsfonderna skulle reducera räntefördelningsutrymmet med hänsyn till rekvisitet *verksamheten upphör* i 33 kap. 5 § 3 st. IL. HFD tog utgångspunkt i motiven och konstaterade att den av förarbetena uttryckliga kravet på att verksamheten *ska* ha upphört inte kommit till uttryck i lagtexten. Följaktligen ansåg HFD att den aktuella bestämmelsen enbart kunde läsas så att det räckte att den skattskyldige upphörde att bedriva verksamhet, oberoende huruvida hans son framledes bedrev verksamheten. En till ordalydelsen lojal lagtolkning som inom ett par månader skulle komma att diskuteras i och med HFD:s följande avgörande.

¹⁶⁵ Jfr. RÅ 2000 ref. 26, RÅ 2000 ref. 43 och RÅ 2000 ref. 45.

¹⁶⁶ Jfr. 1994 ref. 31.

¹⁶⁷ Se även majoritetens (3/5) resonemang i RÅ 2004 not. 79.

3.2.3 Systematiska tendenser i senare praxis

Av domskälen i HFD:s senare avgöranden kan vissa tendenser till en mer systematisk tolkning utrönas.¹⁶⁸

HFD 2011 ref. 79 rörde frågan huruvida ett av tidigare ägare gjort skogsavdrag skulle återföras till beskattning vid en avyttring av den benefikt förvärvade skogsfastigheten. Enligt ordalydelsen till den aktuella bestämmelsen i 21 kap. 2 § IL avsåg regeln inte benefika förvärv. En majoritet (3/5) av HFD:s ledamöter valde dock att upprätthålla kontinuitet med stöd av andra bestämmelser i såväl 21 kap. som 26 kap. IL, vilket innebar att en återföring skulle ske oberoende ett direkt lagstöd. Ett tolkningslut som var i linje med lagstiftningens motiv, även ifall HFD varken presenterade eller diskuterade förarbetena i sina domskäl.

Genom HFD:s tolkningslut i HFD 2011 ref. 79 återaktualiserades det i RÅ 1987 ref. 6 uppställda kravet på att en bestämmelse inte får ”läsas helt lösryckt från sitt sammanhang”. HFD har visserligen i ett flertal avgöranden argumenterat utifrån lagstiftningens systematik även om bestämmelserna i nämnda fall inte föranlett ett åsidosättande av en entydig ordalydelse.¹⁶⁹ Av HFD:s senare praxis, i vilket bestämmelsens direkta ordalydelse frångicks med vidare hänvisning till lagens systematik, måste därför ses som ett uttryck för en mer systematisk lagtolkning.

3.3 Avvägningar i doktrin

3.3.1 Gemensamma utgångspunkter

Ovan redogjorda rättsfall har inom doktrin föranlett en mångfacetterad om än långlivad diskussion om hur HFD löser uppkomna tolkningsproblem. Oberoende nämnda författares skilda slutsatser om HFD:s tolkningsförfarande är de dock överens om att lagtexten, med dess ordalydelse, i första hand ska följas.¹⁷⁰ Först i andra hand kan kompletterande tolkningsunderlag, såsom motiv eller principer, konsulteras vid uttolkandet av en rättsregel – förutsatt att nämnda rättskällor inte står i strid med bestämmelsen.¹⁷¹ Den ideliga diskussion som förts inom doktrin tar följaktligen sin utgångspunkt i vilket värde motiven bör tillerkännas i

¹⁶⁸ Jfr. bl.a. Tjernberg, *Tolkning och tillämpning av skattelag* – SN 2012 s. 370 ff.

¹⁶⁹ Jfr. RÅ 1993 ref. 57, RÅ 1994 ref. 31, RÅ 2002 ref. 15, RÅ 2002 ref. 21 och RÅ 2002 ref. 106 i vilka HFD utifrån lagstiftningen systematik och allmänna syften tolkade de aktualiserade bestämmelserna.

¹⁷⁰ Jfr. Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?* – SN 2003 s. 3.

¹⁷¹ Jfr. Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?* – SN 2003 s. 3.

egenskap av rättskälla och hur där tillhörande tolkningsproblematik bör lösas.¹⁷²

Oberoende rådande diskussion om motivens auktoritativa ställning etc. (se nedan) föreligger en viss konsensus om hur HFD historiskt sett sig bunden av förarbetsuttalanden.¹⁷³ HFD:s tidigare inställning till förarbeten har enligt doktrin sedermera förändrats genom domstolens återopande av rättsäkerhetsargument, formulerade genom legalitetsprincipen, vilka mynnat i en mer lagbunden tolkning.¹⁷⁴ Något som särskilt synliggjorts i de avgöranden HFD bortsett från förarbetsuttalanden som direkt strider mot rättsregelns ordalydelse eller allmänna syfte.¹⁷⁵ En hänvisning som även föranlett en diskussion om huruvida HFD nyttjat en mer systematisk tolkning i de fall domstolen återopat lagstiftningens allmänna syfte som grund för sitt tolkningslut.¹⁷⁶

Utifrån nämnda resonemang kan en relativt enhetlig uppfattning utläsas om vad som utgör *de lege lata* – inte minst för att författarna, i stora drag, är överens om vilka rättsfall som utgör utgångspunkt för diskussionen.¹⁷⁷ Argumenten *de sententia ferenda* går däremot isär, särskilt rörande förarbetenas ställning vid tolkning av en oklar rättsregel. Nedan följer därför en övergripande och kort presentation av några av de åsikter som framförts inom doktrin.¹⁷⁸

3.3.2 Förespråkare av en mer förarbetstrogen lagtolkning

Enligt Melz bör en oklar rättsregel tolkas i ljuset av förarbeten.¹⁷⁹ I de situationer då flera tolkningsargument är vid handen bör därför motiven, såsom uttryck för lagstiftarens vilja, tillerkännas en överordnad normativ

¹⁷² Jfr. Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?* – SN 2003 s. 3.

¹⁷³ Jfr. Lindencrona, *Förbetenas betydelse vid tolkning av svensk skattelag* – Fskr till Thornstedt s. 492 och Bergström, *Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag?* – SN 1984 s. 309.

¹⁷⁴ Jfr. bl.a. Melz, *Lagtolkningsmetoder – ytterligare synpunkt i anledning av ett nytt rättsfall* – SN 1993 s. 138 samt Peczenik, *Skatterättens föränderliga rättskälprinciper* – SN 1998 s. 536.

¹⁷⁵ Jfr. Bergströms resonemang om RÅ 1994 ref. 31 och RÅ 1996 ref. 101 i SN rättsfallskommentarer *Tolkning och tillämpning av skattelag*, - SN 1995 s. 342 respektive SN 1997 s. 351.

¹⁷⁶ Jfr. Pålsson, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen* – SN 2014 s. 554, Tjernberg, *Tolkning och tillämpning av skattelag* – SN 2012 s. 372 f. samt den av Rydin skilda uppfattningen i *Ytterligare några ord om HFD:s lagtolkning* – SN 2014 s. 25.

¹⁷⁷ Något som står i tvärt kontrast till den förda diskussionen om tolkning av rättshandlingar under avsnitt 4.2.3.

¹⁷⁸ Indelningen vilar till viss mån på den kategorisering som såväl Peczenik, i *Skatterättens föränderliga rättskälprinciper* - SN 1998 s. 536, som Bergström, i *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?* – SN 2003 s. 3, presenterat av doktrin.

¹⁷⁹ Jfr. bl.a. Melz, *Lagtolkningsmetoder – ytterligare synpunkt i anledning av ett nytt rättsfall* – SN 1993 s. 140.

verkan.¹⁸⁰ Som en följd av de principiella förarbetsuttalandens uttryckliga redogörelse för en reglerings syfte bör de principiella motiven särskilt ligga till grund för tolkning.¹⁸¹ Samtidigt framhåller Melz att förarbetena är underordnade rättsregelns ordalydelse eftersom en tolkning i enlighet med motiven måste rymmas inom den objektiva lydelsen av rättsregeln.¹⁸² Följaktligen är det, i de fall en rättsregel är oklart formulerad, inte möjligt för rättstillämparen att tolka en rättsregel utanför dess innebörd. I de fall en förarbetsbunden tolkning inte kan ske utifrån den objektiva lydelsen måste tolkning därför ske utifrån principer och övergripande målsättningar, varvid förarbeten enbart bör tillmätas betydelse i kraft av sin rationalitet.¹⁸³

Tjernberg intar en mer flexibel hållning till lagens ordalydelse. Han anser att en lagtext, som av misstag fått en uppenbart felaktig lydelse, bör kunna frångås förutsatt att motiven ger ett specifikt uttryck för bestämmelsens avsedda innebörd.¹⁸⁴ Legalitetsprincipens krav på förutsebarhet får därmed stå tillbaka men uppfylls samtidigt indirekt eftersom den enskilde åtnjuter förutsebarhet i enlighet med det syftet som uttrycks i förarbetena.¹⁸⁵ Ett avsteg som enligt Tjernberg bör kunna ske såväl till den enskildes fördel som till dennes nackdel.¹⁸⁶

Lindencrona menar, i likhet med Melz, att domstolarna i första hand ska se till ordalydelsen vid tolkning av en rättsregel.¹⁸⁷ I de fall ordalydelsen är oklar bör domstolarna därefter tolka bestämmelsen i enlighet med förarbetena för att upprätthålla förutsebarhet och kontinuitet. Därigenom tillerkänns motiven normativ verkan i förhållande till andra tolkningsargument – förutsatt att den aktuella tolkningen kan rymmas inom ordalydelsen.¹⁸⁸

Kellgren anser istället att tolkningsförfarandet bör ta sin utgångspunkt i rättstillämpningens värden (jfr. målsättningar).¹⁸⁹ Utifrån en närmare avvägning mellan lojalitet, likabehandling och förutsebarhet anser Kellgren att förarbetsuttalanden i hög utsträckning bidrar till att rättstillämpningens värden upprätthålls.¹⁹⁰ Följaktligen anser Kellgren att starka skäl talar för att en förarbetstrogen lagtolkning bör utgöra ett standardförfarande vid tolkning

¹⁸⁰ Jfr. bl.a. Melz, *Lagtolkningsmetoder – ytterligare synpunkt i anledning av ett nytt rättsfall* – SN 1993 s. 140.

¹⁸¹ Jfr. bl.a. Melz, *Lagtolkningsmetoder – ytterligare synpunkt i anledning av ett nytt rättsfall* – SN 1993 s. 140.

¹⁸² Jfr. Melz, *Lagtolkningsmetoder – synpunkter i anledning av ett rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter* s. 615 f.

¹⁸³ Jfr. Melz, *Lagtolkningsmetoder – synpunkter i anledning av ett rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter* s. 615 f.

¹⁸⁴ Jfr. Tjernberg, *Regeringsrättens strikta lagtolkning* – SN 2003 s. 22.

¹⁸⁵ Jfr. Tjernberg, *Regeringsrättens strikta lagtolkning* – SN 2003 s. 22.

¹⁸⁶ Jfr. Tjernberg, *Regeringsrättens strikta lagtolkning* – SN 2003 s. 22.

¹⁸⁷ Jfr. Lindencrona, *Förarbetenas betydelse vid tolkning av svensk skattelag* – Fskr till Thornstedt s. 492.

¹⁸⁸ Jfr. Lindencrona, *Förarbetenas betydelse vid tolkning av svensk skattelag* – Fskr till Thornstedt s. 492.

¹⁸⁹ Jfr. Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag* s. 34.

¹⁹⁰ Jfr. Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag* s. 102 ff.

av skattelag, även om han betonar att rättstillämparen varken slentrianmässigt eller okritiskt bör tolka lagen utifrån förarbetsuttalanden utan närmare avvägning mot andra tolkningsargument.¹⁹¹

Till skillnad från Kellgrens värden återkopplar Peczenik till den teoribildning som han framfört i allmänna juridiska sammanhang.¹⁹² Enligt Peczenik följer skatterätten den allmänna svenska rättskällevärdet varigenom lagar, föreskrifter och fasta sedvanerättsliga regler *ska* beaktas medan prejudikat och förarbeten *bör* beaktas.¹⁹³ Rättstillämparen kan därmed, vid lagtolkning, tillmäta förarbeten en auktoritativ ställning eftersom de är ett uttryck för lagstiftarens avsikt (jfr. lagens ändamål).¹⁹⁴ Samtidigt måste rättstillämparen, vid en avvägning mellan en tolkning i enlighet med förarbeten eller ordalydelsen, erkänna ordalydelsens företräde eftersom det krävs mer för att åsidosätta en lagtext än för att frångå förarbeten. En sorts huvudregel som trots sin allmänna hållning även bekräftar undantagen.¹⁹⁵

3.3.3 Förespråkare av en mer lagbunden tolkning

Med utgångspunkt i legalitetsprincipen argumenterar Hultqvist för en i sammanhanget snävare lagtolkning.¹⁹⁶ Enligt Hultqvist innebär legalitetsprincipens föreskriftskrav att ett tolkningslut måste inrymmas i lagstiftningens ordalydelse för att vara giltigt.¹⁹⁷ Kan inte normen härledas ur föreskriften innebär tolkningslutet ett överskridande av rättstillämparens kompetens i strid med legalitetsprincipen.¹⁹⁸ Förarbeten kan följaktligen inte tillerkännas en auktoritativ lagstiftarvilja eftersom legalitetsprincipen begränsar denna till lagstiftningens ordalydelse.¹⁹⁹ I stället förordar Hultqvist en lagtolkning, alternativt normprecisering, varigenom en sedvanlig argumentationsanalys leder fram till det rimligaste innehållet i en föreskrift – oaktat någon särställning för lagstiftningens motiv.²⁰⁰

¹⁹¹ Jfr. Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag* s. 111.

¹⁹² Peczenik, *Vad är rätt? – Om demokrati, rättsäkerhet, etik och juridisk argumentation* s. 203 ff.

¹⁹³ Jfr. Peczenik, *Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper* - SN 1998 s. 537.

¹⁹⁴ Peczenik, *Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper* - SN 1998 s. 537.

¹⁹⁵ Jfr. Peczenik, *Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper* - SN 1998 s. 539 vidare resonemang om att det inte finns någon klar tolkningsregel inom skatterätten varvid han efterfrågar en tumregel för hur tolkning bör ske inom nämnda disciplin.

¹⁹⁶ Hultqvist skulle med säkerhet motsätta sig en benämning av sin teoretisering såsom ”snäv” – jfr. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning* s. 335, även om undertecknad ser det som en förtjänstfull beskrivning i kontrast till ovan redogjorda uppfattningar i doktrin.

¹⁹⁷ Jfr. Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning* s. 331 f.

¹⁹⁸ Jfr. Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning* s. 332.

¹⁹⁹ Jfr. Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning* s. 345.

²⁰⁰ Jfr. Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning* s. 345.

3.3.4 Förespråkare av en friare lagtolkning

Mattsson anser att HFD lagt för stor vikt vid förarbetena vid tolkning av skattelag.²⁰¹ Istället anser Mattsson att domstolen bör göra en självständig prövning av omständigheterna i fallet.²⁰² Till skillnad från ovan nämnda författare menar Mattsson dock att prövningen inte nödvändigtvis måste utgå från rättsregeln vid en tvetydig ordalydelse.²⁰³ I stället bör domstolen, i strävan efter en mer konsekvent och logisk rättsutveckling, inta en friare inställning till rättsfrågorna för att på så vis nå en bättre balans mellan lagstiftare och domstol.²⁰⁴ Något som även skulle förbättra kontinuiteten i de lägen lagstiftningens avsikt inte riktigt kan utläsas p.g.a. att den tillkommit i ett politiskt instabilt läge.²⁰⁵

Även Bergström förordar en mer fristående och kritisk tolkning utifrån lagstiftningens allmänna syfte. Enligt Bergström bör rättstillämparen se förbi specifika uttalanden i förarbeten till förmån för principiella, varigenom lagstiftningens allmänna syften kan utkristalliseras.²⁰⁶ Utifrån detta syfte kan rättstillämparen sedermera etablera förutsebarhet genom fast praxis och etablerade principer. Något som enligt Bergström skulle leda till att materiellt oriktiga tolkningslut kan undvikas.²⁰⁷

3.4 En ökad betydelse för lagens ordalydelse

I sammandrag kan undertecknad konstatera att ordalydelsens ställning är starkt förankrad i såväl HFD:s praxis som den juridiska doktrinen. Genom att kompletterande tolkningsunderlag, såsom motiv eller principer, först konsulteras efter att lagtextens ordalydelse fastställts som tvetydig begränsas tolkningsoperation principiellt av bestämmelsens ordalydelse.²⁰⁸ En begränsning som även är i linje med föregående avsnitts slutsatser om skatterättens offentlighetsrättsliga karaktär. Med det sagt är det främst det efterföljande tolkningsförfarandet, d.v.s. när ordalydelsen kan anses tvetydig, som olika ståndpunkter framförts i såväl doktrin som HFD:s praxis. Tolkningslut som föranlett en omfattande diskussion inom doktrin om vilken tolkningsmetod som *bör* vara överordnad.²⁰⁹

²⁰¹ Jfr. Mattsson, *Hur tolkas skattelag?* – SvSkT 1981 s. 291 ff.

²⁰² Jfr. Mattsson, *Hur tolkas skattelag?* – SvSkT 1981 s. 291 ff.

²⁰³ Jfr. Mattsson, *Hur tolkas skattelag?* – SvSkT 1981 s. 299.

²⁰⁴ Jfr. Mattsson, *Hur tolkas skattelag?* – SvSkT 1981 s. 302 ff.

²⁰⁵ Jfr. Mattsson, *Hur tolkas skattelag?* – SvSkT 1981 s. 302 ff.

²⁰⁶ Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?* – SN 2003 s. 12 f.

²⁰⁷ Bergström, *Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag?* – SN 1984 s. 316 och 324 f.

²⁰⁸ Jfr. bl.a. s tillägg i RÅ 1985 1:85.

²⁰⁹ Jfr. de under 3.3 presenterade argumenten *de sententia ferenda*.

Utifrån ovan redogjorda rättsfall ger HFD prov på samtliga av de under avsnitt 2.3 redogjorda tolkningsmetoderna. Som exempel kan nämnas en mer subjektivt orienterad tolkningsmetod i RÅ 1983 s. 1:31, en objektivt grundad tolkning i RÅ 1994 ref. 31 samt en nästintill teleologisk tolkning i RÅ 1993 ref. 57. Följaktligen har HFD använt *olika* tolkningsargument i *olika* avgöranden i strävan efter ett materiellt lämpligt resultat. Avgöranden vars domskäl likväl inte redogjorts utifrån en tolkningsmetod men som vid en sammanvägning mellan dess tolkningsslut och direkta utfall kan klassificeras efter en viss typ av metod i efterhand. Huruvida detta beror på HFD:s deduktiva domskrivning *ratio decidendi*, varvid domstolen drar sig för att redogöra tolkningsoperationen *obiter dicta*, vill undertecknad, med risk för att spekulera, inte vidare gå in på. Däremot kan det påvisas, likt Ross (jfr. avsnitt 2.3.1), att nämnda metoder, såsom rättsliga efterhandskonstruktioner, inte kan synliggöra vilken ställning ordalydelsen har *i samband med* HFD:s tolkningsförfarande utan bara hur ordalydelsens *i efterhand* står sig bland argumenten i den framförda metoden. För att utröna ordalydelsens ställning anser jag att man därför bör se till *vilka* argument HFD använder snarare än *hur* dess argument kan klassificeras utifrån en särskild tolkningsmetod.

Oberoende nämnda tolkningsmetoders brister som analysverktyg är det nästintill okontroversiellt att påstå att HFD traditionellt sett varit mer förarbetsorienterad vid tolkning av skattelag.²¹⁰ Genom att tillmäta motiven en auktoritativ ställning har HFD givit motiven en särställning vid preciseringen av en tvetydig formulering i skattelag, varvid lagstiftarens intentioner fått direkt genomslag i rättstillämpningen.²¹¹ Ett genomslag som inneburit att HFD, utöver att precisera rättsregelns innebörd, även uttalat sig om lagstiftningens bakomliggande syfte.²¹² Tolkningar som utifrån ovan redogjorda rättsfall hållit sig inom ramen för vad ordalydelsen tillåter.²¹³

Jämfört med HFD:s tidigare praxis har domstolen under senare år tenderat att tolka lagen i enlighet med lagtextens objektiva lydelse. I doktrin har denna tendens uppmärksamats och förklarats utifrån en mängd teorier och argument, varav Hultqvists legalitetsargument är ett av de mest framträdande. Men även om HFD under de senaste decennierna visat en större lojalitet till lagtexten har avvägningen mellan lagstiftningens ordalydelse, förarbeten och allmänna syfte dock fortsatt utgått från motiven.²¹⁴ Något som tyder på att domstolen utgår från förarbetena i sin argumentation. Samtidigt har förarbetena, med grund i anförda legalitetsskäl, inte tillmätts samma betydelse – särskilt i de situationer de

²¹⁰ Jfr. bl.a. de under avsnitt 3.2.1 redogjorda rättsfallen RÅ 1978 1:40, RÅ 1980 1:68, RÅ 1981 1:25 och RÅ 1981 1:78.

²¹¹ Jfr. RÅ 1981 1:25 och RÅ 1981 1:78 samt det långtgående erkännandet av förarbeten i RÅ 1983 1:31 varvid HFD underkände ett kvittningsyrkande p.g.a. lagstiftaren ”inte räknat med denna frågeställning”.

²¹² Jfr. rättviseargumentet i RÅ 1978 1:40.

²¹³ Med några få undantag – jämför främst RÅ 1983 1:31.

²¹⁴ Jfr. exempelvis RÅ 2002 ref. 15, varvid HFD:s presenterade förarbetsuttalanden för att därefter bortse från dem helt.

står i strid med lagtextens objektiva lydelse.²¹⁵ Ett ställningstagande som även inrymt förarbetstroga tolkningar som enligt HFD stått i strid med rättsregelns eller lagsstiftningens syfte.²¹⁶

I kontrast till tolkningskonflikten mellan ordalydelsen och förarbeten har HFD under senare tid gjort avsteg från lagtextens ordalydelse och dess förarbeten med vidare hänvisning till lagstiftningens systematik.²¹⁷ Huruvida nämnda systematiska tolkningsslut kan ses som en rubbning av ordalydelsens ställning är dock svårt att förutse.

Utifrån redogörelsen av doktrin i avsnitt 3.3 framgår dock att lagstiftningens ordalydelse, genom sin dignitet inom rättskällevärdet, är överordnad. Följaktligen måste tolkningsoperationen, i likhet med de slutsatser som presenteras under avsnitt 2.4, i första hand grunda sig i ordalydelsen för att uppfylla värdet av förutsebarhet och kravet på legalitet. Däremot är den överhängande majoriteten överens om att en tvetydig ordalydelse bör kunna tolkas med grund i förarbeten. Argumenten skiljer sig dock, varvid en del framhåller en friare tolkning medan andra ser förarbeten som ett komplement som bör användas restriktivt. Särskilt går författarnas åsikter isär om hur långt rättstillämparen bör kunna avvika från ordalydelsen. Exempelvis menar en del att rättstillämparen bör kunna härleda direkta normer ur motivuttalanden medan en del anser att förarbeten inte bör tillerkännas någon särskild auktoritet alls.

Eftersom framställningens syfte är att redogöra för ordalydelsens ställning vid tolkning och tillämpning i svensk skatterätt avstår undertecknad från att framhålla min personliga uppfattning om hur rättsregler bör tolkas. Istället kan jag sammanfattningsvis dra slutsatsen att HFD:s tolkning av skattelag under de senaste decennierna genomgått en förändring. Tidigare utgångspunkt i förarbeten har ersatts av en tydligare orientering utifrån rättsregelns ordalydelse. Dock kvarstår vissa tendenser som tyder på att domstolen fortsatt tillmäter förarbetena betydelse, även om de inte slentrianmässigt legitimerar sin tolkning med vidare hänvisning till motiven.

Ordalydelsens ställning är följaktligen stark vid tolkning av skatterättsliga regler. Hur ordalydelsens ställning ser ut när den skatterättsliga frågan utgår från avtalet, d.v.s. rättshandlingen, kommer i den följande delen att presenteras. För att täcka in de rättshandlingar som inte nödvändigtvis är skriftliga tar den följande framställningen därför sin utgångspunkt i rättshandlingens form. Något som med hänsyn till framställningens underordnade syfte, d.v.s. att utröna huruvida rättstillämparen genom tolkning kan avvika från rättsnormens ordalydelse eller rättshandlingens form, ligger inom samma tematik – trots den skilda terminologin.

²¹⁵ Jfr. RÅ 1994 ref. 31, RÅ 1998 ref. 2, RÅ 1998 ref. 6, RÅ 1998 ref. 25, RÅ 1998 ref. 27 samt RÅ 1998 ref. 29.

²¹⁶ Jfr. RÅ 2002 ref. 15, RÅ 2002 ref. 21 och RÅ 2002 ref. 106.

²¹⁷ Jfr. HFD 2011 ref. 79.

4 Tolkning av rättshandlingar

4.1 Civilrättsliga definitioner i en skatterättslig kontext

4.1.1 Kartan och verkligheten

Genom civilrättens styrande verkan på skatterättens område är de skattemässiga rättsföljderna nära knutna till civilrättens rättsfigurer och institut.²¹⁸ Mer precist är skatterättsliga normer i regel utformade efter *systemexterna rättsfaktaled* – d.v.s. grundar sig i rättsfaktum utanför det skatterättsliga systemet.²¹⁹ Skatterätten, som närmast kan efterlikna en systematisk karta för hur beskattning ska ske, måste följaktligen orientera sig inom civilrättens verklighet för att få sin mening.²²⁰

Som en följd av skatterättens koppling till civilrätten kan den skattskyldige påverka och styra skatteuttaget förutsatt att han eller hon disponerar sina civilrättsliga handlingar efter önskad beskattningseffekt.²²¹ Genom att ge rättshandlingen en viss form, d.v.s. benämna en transaktion såsom köp eller gåva, kan den enskilde utifrån ordalydelsen kvalificera händelser och förhållanden till *prejudicerande rättsfakta* inom det skatterättsliga systemet, förutsatt att de civilrättsligt erkänns som en sådan handling.²²² Något som kompliceras av att civilrättsliga termer och begrepp har en varierande funktionell betydelse i olika civilrättsliga sammanhang.²²³

I kontrast till civilrättens dispositionsfrihet står skatterättens indispositiva, tvingande karaktär, vilken ställer krav på såväl flexibilitet som statisk legalitet i avvägningen mellan civilrättens mångfald och den offentliga

²¹⁸ Jfr. Teresa Simon-Almedal, *Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom – Eller; vad är karta, vad är verklighet?* – JT 2012/13 s. 598 samt Bergström, *Skatter och civilrätt* s. 76 ff.

²¹⁹ Uppställningen grundar sig i Hultqvist särskiljande mellan normer som konstruerats utifrån systemexterna rättsfakta, systeminterna rättsfakta respektive systemspecifika rättsfakta – jfr. Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen* s. 352 ff. Med systemspecifika rättsfakta avses normer där rättsfakta utgörs av specifika begrepp för det särskilda rättsystemet i fråga. Med systeminterna rättsfakta avses normer vars rättsfaktumled anknyter till de rättsföljder som uppställs i andra normer inom samma slutna system – exempelvis inkomstskatterättsliga normsystemet. För definition av systemexterna rättsfaktum, se ovan.

²²⁰ Eventuella liknelser med skattkartor är helt oavsiktliga (*no pun intended*).

²²¹ Jfr. Teresa Simon-Almedal, *Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom – Eller; vad är karta, vad är verklighet?* – JT 2012/13 s. 599 f.

²²² Jfr. exempelvis de inom civilrätten uppställda gåvokriterier som genom sitt krav på frivillighet, gåvoavsikt och förmögenhetsöverföring särskiljer mellan onerösa respektive benefika fång.

²²³ Jfr Bergström, *Skatter och civilrätt* s. 76 ff.

rättens krav på förutsebarhet.²²⁴ Precis som den inom kartografin erkända omöjligheten att korrekt avbilda jordens sfäriska form på ett plant papper ställs skatterätten inför omöjligheten att systematiskt kartlägga civilrättens föränderliga verklighet samtidigt som den upprätthåller de statiska värden som följer av den offentliga rätten.²²⁵ I stället har lagstiftaren, mycket likt kartografen, varit tvungen att reglera civilrättens betydelse genom särskilda skatterättsliga regler för att eliminera en i skattesammanhang olycklig rättsföljd.²²⁶

Ett exempel på en sådan civilrättslig disposition är en s.k. *blankningsaffär*, varvid en person (blankaren) först lånar aktier av en annan (utlånaren) för att därefter sälja dem till utomstående. Före lånetidens slut måste blankaren sedermera återställa aktierna genom ett s.k. täckningsköp, varvid blankaren köper och returnerar aktier till utlånaren motsvarande dem blankaren lånat.²²⁷ Civilrättsligt är blankningsaffären att ses som en försträckning samtidigt som det, med hänsyn till avyttringsmomentet, skatterättsligt definieras som en försäljning.²²⁸ Något som ur skattesynpunkt föranlett en särskild skatterättslig reglering genom 44 kap. 9 resp. 29 §§ IL.²²⁹

I svensk doktrin har det följaktligen framhållits att det skatterättsliga föreskriftskravet, tillsammans med civilrättens styrande verkan, innebär att rättstillämparen principiellt måste acceptera de konsekvenser som följer av skatteanpassade transaktioner – även ifall resultatet kan anses anmärkningsvärt och i vissa fall stötande.²³⁰ I de situationer civilrättsliga dispositioners innehåll inte överensstämmer med dess form och ordalydelse kan rättstillämparen dock välja att tolka de vidtagna rättshandlingarnas verkliga innebörd.²³¹ Innan en närmare presentation sker av den tolkningsoperation som utarbetats inom skatterätten för att motverka oönskade skatteeffekter bör en närmare presentation ske av hur man inom civilrätten tolkar oklara rättshandlingar.

²²⁴ Jfr. Teresa Simon-Almedal, *Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom – Eller; vad är karta, vad är verklighet?* – JT 2012/13 s. 604.

²²⁵ Jfr. Snyder, *Map projections: a working manual* s. 3 vari Snyder resonerar huruvida det de facto finns en ”bästa tänkbar metod” för kartprojektion.

²²⁶ Som en följd av jordytans sfäriska form är tvådimensionella avspeglingar såsom kartor behäftade med betydande avbildningsfel. Kartografen måste därmed, utifrån rätt projektionsmetod, avgränsa avspeglingens område för att på ett så korrekt sätt återge avspeglingens verkliga area, riktningar och avstånd, jfr. Snyder, *Map projections: a working manual* s. 4.

²²⁷ Exemplet är taget ur Teresa Simon-Almedal, *Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom – Eller; vad är karta, vad är verklighet?* – JT 2012/13 s. 604 f.

²²⁸ Jfr. även HFD:s resonemang i RÅ 1987 ref. 11.

²²⁹ Lagstiftaren har följaktligen, likt kartografen, avgränsat den civilrättsliga avspeglingen i skatterätten för att på ett så korrekt sätt återge rättshandlingens faktiska innebörd.

²³⁰ Jfr. Teresa Simon-Almedal, *Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom – Eller; vad är karta, vad är verklighet?* – JT 2012/13 s. 605.

²³¹ Se avsnitt 4.2.

4.1.2 Kraven på verkligheten

4.1.2.1 De allmänna ogiltighetsgrundernas erkännande i den skatterättsliga tillämpningen

För att utröna de eventuella beskattningskonsekvenser som följer av en civilrättslig disposition måste en civilrättslig bedömning tidvis ske inom ramen för den skatterättsliga tillämpningen.²³² I ljuset av det civilrättsliga tolkningsinstitutet prövas då rättshandlingarnas giltighet och innebörd utifrån parternas förpliktelser, intentioner, avtalsförutsättningar etc. i syfte att fastställa rättshandlingens giltighet och innebörd.²³³ Något som i särskilt komplicerade fall förankrar den skatterättsliga bedömningen i civilrättsliga analyser och ställningstaganden.²³⁴

För att en civilrättslig rättshandling ska ges styrande verkan inom beskattningsrätten måste rättshandlingen principiellt vara civilrättsligt giltig. Rättshandlingen får följaktligen inte ha tillkommit för skens skull eller på annat sätt ansetts ogiltig utifrån en civilrättslig bedömning. Bedömningen utgår från fall till fall men är vanligtvis grundad i frågor om *bristande rättshandlingsförmåga*, eventuella *fel som uppkommit vid avtalets ingående*, avtal med *otillåtet eller brottsligt innehåll* (d.v.s. *pactum turpe*) eller p.g.a. ett direkt *formfel* som utifrån rådande formkrav medför ogiltighet.²³⁵

Föreligger en ogiltig rättshandling i civilrättslig mening är den antingen angripbar eller en nullitet.²³⁶ Något som vanligtvis föranleder parterna att antingen läka den uppkomna bristen eller låta prestationerna återgå.²³⁷ I de situationer parterna ändå hedrar och inordnar sig efter avtalet, oberoende dess ogiltighet, kompliceras beskattningsfrågan ytterligare. Ska beskattning då ske med hänsyn till de faktiska omständigheterna eller bör samhället konsekvent säkerställa syftet med ogiltighetssanktionen genom att inte tillerkänna avtalet skatterättslig verkan?

I svensk doktrin råder delade meningar om hur parter, som efterlever civilrättsligt ogiltiga rättshandlingar, ska beskattas.²³⁸ Samtidigt kan ingen konsekvent princip utläsas av HFD:s sparsamma praxis på området.²³⁹ Med hänsyn till kravet på förutsebarhet så talar dock starka legalitetsskäl för att en civilrättsligt ogiltig handling inte bör ligga till grund för beskattning.²⁴⁰ Särskilt med hänsyn till den inkonsekvens ett skatteuttag hade medfört när

²³² Jfr. Teresa Simon-Almedal, *Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom – Eller; vad är karta, vad är verklighet?* – JT 2012/13 s. 605 f.

²³³ Jfr. Teresa Simon-Almedal, *Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom – Eller; vad är karta, vad är verklighet?* – JT 2012/13 s. 605 f.

²³⁴ Jfr. Grosskopf, Fskr till Kurt Grönfors s. 227 f.

²³⁵ Jfr. Adlercreutz mfl, *Avtalsrätt I* s. 237 ff.

²³⁶ Jfr. Adlercreutz mfl, *Avtalsrätt I* s. 240 f.

²³⁷ Jfr. Adlercreutz mfl, *Avtalsrätt I* s. 240 f.

²³⁸ Jfr. Bergström, *Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel* s. 48 ff.

²³⁹ Lodin m.fl., *Inkomstskatt* s. 733.

²⁴⁰ Lodin m.fl., *Inkomstskatt* s. 733.

en handling å ena sidan inte erkänns av samhället men å andra sidan gör det. Rättsläget är, så att säga, oklart.²⁴¹

4.1.2.2 Ogiltighet som en följd av simulerade respektive dissimulerade rättshandlingar

I kontrast till de allmänna ogiltighetsgrunderna överensstämmer den civilrättsliga bedömningen med den skatterättsliga vid tolkning av skenrättshandlingar.²⁴² Oberoende vilken disciplinär utgångspunkt man intar är skenrättshandlingar, förutsatt att det kan bevisas, nämligen ogiltiga oavsett ifall parterna inrättat sig efter rättshandlingen i fråga. Det är därmed upp till rättstillämparen att fastställa rättshandlingens verkliga innebörd genom en närmare avvägning mellan parternas gemensamma vilja och rättshandlingens objektiva förklaringsinnehåll.²⁴³

De civilrättsliga dispositioner som kan benämnas skenrättshandlingar delas i regel in i två olika kategorier – simulerade, respektive dissimulerade rättshandlingar.²⁴⁴

Simulerade rättshandlingar syftar till att ge sken av att ett visst rättsligt förhållande föreligger mellan två parter trots att rättshandlingen de facto saknar innebörd.²⁴⁵ Parterna är således överens om att inte fullgöra rättshandlingen, vilket i praktiken inte medför några förpliktelser för inblandade aktörer.²⁴⁶ Syftet med rättshandlingen är i regel att vilseleda myndigheter, privatpersoner eller företag för att på sätt vinna fördelar eller på annat sätt gynnas av rättshandlingens chimär.²⁴⁷ Inom civilrätten är det exempelvis fordringsägarna man vill vilseleda medan det i skatterättsliga sammanhang vanligtvis är Skatteverket. Förutsatt att rättshandlingens oriktiga karaktär kan bevisas är den simulerande rättshandlingen en nullitet, såväl civilrättsligt som skatterättslig.²⁴⁸

Till skillnad från den simulerade rättshandlingen rör *dissimulerade rättshandlingar* enbart rubriceringen av den rättsliga urkunden eller dispositionen.²⁴⁹ Om det föreligger en diskrepans mellan den dissimulerade

²⁴¹ Jfr. Teresa Simon-Almedal, *Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom – Eller; vad är karta, vad är verklighet?* – JT 2012/13 s. 618.

²⁴² Jfr. Bergström, *Skatter och civilrätt* s. 97.

²⁴³ Jfr. Bergström, *Skatter och civilrätt* s. 97.

²⁴⁴ Uppdelningen vilar på Obligationsrättskommitténs indelning av skenrättshandlingar, jfr. *Förslag till lag om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område, lag om avbetalningsköp m.m.* s. 143 f.

²⁴⁵ Jfr. Adlercreutz mfl, *Avtalsrätt I* s. 252.

²⁴⁶ Observera dock undantaget i 34 § lagen (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område (avtalslagen – herefter AvtL), vari stadgas att en skenrättshandling inte medför några förpliktelser mellan de två medvetna parterna emellan men likväl är bindande mot en godtroende tredje man.

²⁴⁷ Ett skolexempel är när ena maken, efter äktenskapsskillnad, försöker undanhålla tillgångar i bodelningen genom att i samförstånd med utomstående upprätta ett skuldebrev i syfte att räkna av nämnda skuld mot det gemensamma giftorättsgodset.

²⁴⁸ Simon Almendal, *Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott* – SvSKT 2011 s. 325 ff.

²⁴⁹ Simon Almendal, *Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott* – SvSKT 2011 s. 328 f.

rättshandlingens yttre form och dess verkliga innebörd bortser man såväl civilrättsligt som skatterättsligt från rättshandlingens formella beteckning.²⁵⁰ Genom att bemöta rättshandlingen utifrån en civilrättslig analys omkvalificeras handlingen från faktumsidan, vilket förutsätter att man i det uppkomna fallet kan finna att ett annat rättsläge var för handen.

Nämnvärt i sammanhanget är att den rättsliga omrubriceringen av skenrättshandlingar var omdiskuterad redan vid AvtL:s införande.²⁵¹ Till skillnad från det inom skatterätten uppställda föreskriftskravet hindrar det dock inte att man genom civilrättslig analys *omtolkar*, *intolkar* eller *borttolkar* (d.v.s. korrigerar eller reducerar) tolkningsdata.²⁵² Tolkning innebär i civilrättsliga sammanhang en mer påtaglig bearbetning av materialet, vilket till och med kan öppna upp för en vidare skälighetsbedömning i fråga om rättshandlingens verkningar.²⁵³

4.1.3 Att orientera sig utanför kartan

4.1.3.1 Något om navigation i ljuset av ledstjärnor eller orientering utifrån rättsfaktum

I situationer då den skattskyldige upprättar civilrättsliga transaktionskedjor som precis faller utanför det skatterättsliga regelverket kan såväl Skatteverket som domstolen i vissa fall ställa sig frågandes till rättshandlingens innebörd. Är transaktionskedjan verkligen en följd av affärsmässigt motiverat agerande eller är det en invecklad ekonomisk disposition i syfte att undgå skatt? Precis som en erfaren orienterare måste navigera sig genom snårskogen med hjälp av solen, stjärnorna, terrängformen eller andra tecken i naturen nödgas rättstillämparen orientera sig genom en rättslig analys och kvalificering på faktumsidan i den verklighet som sträcker sig utanför den skatterättsliga kartan.²⁵⁴

I den mån dispositionens form och innehåll kan misstänkas motstridiga kan rättshandlingen angripas med intryck av de tolknings- och rättstillämpningsprinciper som utvecklats inom civilrätten för att bemöta skenrättshandlingar.²⁵⁵ Utan att föregripa presentationen av de i doktrin skilda synsätten kring nämnda förfarande, benämnt *genomsyn* alt. *verklig innebörd*, bör en närmare distinktion av vad som de facto utgör tolkningsunderlag redogöras.²⁵⁶

²⁵⁰ Simon Almedal, *Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott* – SvSkT 2011 s. 328 f.

²⁵¹ Jfr. prop. 1915:83 s. 30 ff.

²⁵² Jfr. Adlercreutz mfl., *Avtalsrätt II* s. 47.

²⁵³ Jfr. exempelvis den allmänna jämningsregeln i 36 § AvtL, vilken möjliggör för domstolen att såväl jämka som helt bortse från avtalets ordalydelse på grund av att den anses oskäligen.

²⁵⁴ I vissa fall nödgas rättstillämparen, likt orienteraren, att använda senare tillkomna hjälpmedel såsom skatteflyktsklausuler, eller i kartläsarens fall – GPS.

²⁵⁵ Jfr. Teresa Simon-Almedal, *Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom – Eller; vad är karta, vad är verklighet?* – JT 2012/13 s. 606 f.

²⁵⁶ Se avsnitt 4.2.3.

4.1.3.2 Tolkning av rättsnormen eller rättshandlingen?

Av redogörelsen ovan framgår att rättstillämparen, inom ramen för den skatterättsliga tillämpningen, tidvis förmås utröna de beskattningskonsekvenser som följer av en ekonomisk disposition genom civilrättslig tolkning. Som en följd av civilrättens dispositivitet sker tolkningen då utifrån rättshandlingen – vilket kan jämföras med den indispositiva skatterättens tolkning med följande föreskriftskrav och normbundenhet.²⁵⁷ Skatterättens offentlighetsrättsliga karaktär har därmed, i de situationer man berättigat en analog tillämpning utanför den skatterättsliga kartan, föranlett en diskussion om huruvida man vid bedömningen av dispositionens verkliga innebörd tolkat denna utifrån rättsfaktumsidan eller regelsidan.²⁵⁸

Hjerner menar att tolkning, enligt den sedvanliga tolkningsläran, utgår från rättsfaktumsidan.²⁵⁹ Tolkning ska följaktligen ske utifrån rättshandlingens eller avtalets innehåll med hjälp av partsviljan och de handlandes intentioner.²⁶⁰ I de situationer en rättshandling resulterar i ett kringgående av skatt menar dock Hjerner att en annan typ av tolkning är för handen. I stället för att ta sin utgångspunkt på faktumsidan (utifrån avtalet eller rättshandlingen) sker tolkningen på regelsidan (utifrån analog tillämpning av skattelag).²⁶¹ Eftersom tolkning av lag i all väsentlighet är en objektiv företeelse, i tvärt kontrast med den mer frisinnade avtalstolkningen, anser Hjerner att rättshandlingen bör tolkas på samma restriktiva sätt som rättsregler.²⁶²

Gäverth och Möller menar, till skillnad från Hjerner, att bedömningen av rättshandlingars verkliga innebörd i stället sker på rättsfaktumsidan, vilket fordrar ett annorlunda tolkningsinstitut.²⁶³ De anser att liknelsen med avtalstolkning är olycklig eftersom metoden i regel syftar till att utröna avtalets innebörd i situationer då parterna inte är överens om dess innehåll. I stället framhåller Gäverth och Möller den tolkning på rättsfaktumsidan som sker av rättstillämparen när konkursförvaltare, efter det att gäldenären avhänt sig egendom till utomstående, begär återvinning av egendom till konkursboet.²⁶⁴

Utöver Gäverth och Möller anser även Tjernberg att den skatterättsliga tolkningen av ekonomiska dispositioner sker på rättsfaktumsidan.²⁶⁵ Vid en

²⁵⁷ Jfr. Teresa Simon-Almedal, *Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom – Eller; vad är karta, vad är verklighet?* – JT 2012/13 s. 604 f.

²⁵⁸ Jfr. Gäverth & Möller, *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?* – SN 2007 s. 653 f., Hultqvist, *En tättningskommission i stället för genomsyn och skatteflyktslag* – SvSkT 2007 s. 230 f. samt Hjerner, *Sken – bulvanskap – kringgående* – Fskr. till Thornstedt s. 284 f.

²⁵⁹ Jfr. Hjerner, *Sken – bulvanskap – kringgående* – Fskr. till Thornstedt s. 284 f.

²⁶⁰ Jfr. Hjerner, *Sken – bulvanskap – kringgående* – Fskr. till Thornstedt s. 285.

²⁶¹ Jfr. Hjerner, *Sken – bulvanskap – kringgående* – Fskr. till Thornstedt s. 285.

²⁶² Jfr. Hjerner, *Sken – bulvanskap – kringgående* – Fskr. till Thornstedt s. 285 f.

²⁶³ Gäverth & Möller, *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?* – SN 2007 s. 653 f.

²⁶⁴ Gäverth & Möller, *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?* – SN 2007 s. 653 f.

²⁶⁵ Tjernberg, *Tolkning och tillämpning av skattelag* – SN 2009 s. 356.

närmare presentation av rättsfall om verklig innebörd i SN framför Tjernberg:

”Egentligen är det i rättsfallen under denna rubrik inte fråga om tolkning och tillämpning av rättsregler i egentlig mening. Det är stället fråga om att, mot bakgrund av vad utredningen visar, bestämma ’vad som har hänt’ för att därefter tillämpa de därför avsedda reglerna med beaktande av utvecklad praxis på det aktuella området.”²⁶⁶

Oberoende huruvida man anser att rättstillämparen ägnar sig åt analog rättstillämpning på regelsidan eller en civilrättsligt grundad förträngning på faktumsidan har HFD i ett antal fall försökt utröna rättshandlingens verkliga innebörd genom tolkning, vilka presenteras nedan.²⁶⁷

4.2 Tolkning av rättshandlingens verkliga innebörd

4.2.1 Ett samlat grepp kring ett svårtolkat begrepp

Redan i yttrandet från 1928 års bolagsskattekommitté uttalades den grundläggande devisen:

”...att åtgärder vilkas beskaffenhet från beskattningssynpunkt äger betydelse, skola bedömas efter sin verkliga innebörd och icke efter den benämning, som gives dem.”²⁶⁸

En rättshandling ska i beskattningshänseende följaktligen bedömas efter sin verkliga innebörd – något som många torde hålla med om.²⁶⁹ Oaktat nämnda stadgande har det i decennier diskuterats hur denna föresats i praktiken ska efterlevas. Främst råder det delade meningar huruvida HFD vid fastställandet av rättshandlingars verkliga innebörd tillämpar en enhetlig metod, hur denna ska benämnas samt om transaktionens ekonomiska utfall, i motsats till dess juridiska innebörd, ska ligga till grund för bedömningen eller ej.²⁷⁰ Som en följd härav har tolkningsoperationen benämnts alltifrån *genomsyn* till *beskattning utifrån skatterättslig innebörd* och därtill haft

²⁶⁶ Tjernberg, *Tolkning och tillämpning av skattelag* – SN 2009 s. 356.

²⁶⁷ Den observante läsaren noterar att undertecknad, i såväl presentation som disposition, sällar sig till de som anser att tolkning sker på rättsfaktumsidan.

²⁶⁸ Se SOU 1931:40 s. 61.

²⁶⁹ Gäverth, *Regeringsrätten och genomsyn* – SvSkT 1996 s. 738.

²⁷⁰ Jfr. bl.a. Gäverth, *Regeringsrätten och genomsyn* – SvSkT 1996 s. 738, Gäverth, *Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor* s. 21 f., Arvidsson, *Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor. Några synpunkter med anledning av en doktorsavhandling* – SvSkT 1999, s.197 ff., Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?* – SN 2003 s. 9. Vidare bör även nämnas de årliga rättsfallskommentarer som Bergström respektive Tjernberg presenterat i SN och som berört genomsyn/verklig innebörd sedan 1997.

minst lika många definitioner.²⁷¹ I syfte att få ett samlat grepp kring ett svårtolkat begrepp följer en redogörelse för de rättsfall som diskuterats i doktrin. För att underlätta den följande framställningen väljer dock undertecknad, i likhet med Burmeister, att benämna förfarandet *beskattning på grundval av rättshandlingarnas verkliga innebörd*.²⁷² En benämning som även HFD använt i sina senare avgöranden.²⁷³

4.2.2 Tolkning av rättshandlingar i HFD:s praxis

4.2.2.1 En kort motivering till urvalet och redovisningen av HFD:s betydligt längre motiveringar

I den följande presentationen av HFD:s praxis har undertecknad, till skillnad från presentationen under avsnitt 3, valt att redogöra för HFD:s avvägningar genom längre citat följt av kortare kommentarer. Det främsta syftet till den stilistiska avvikelsen är att nedan redogjorda rättsfall, till skillnad från de referat som presenterats under avsnitt 3, starkt karaktäriseras av *in casu* bedömningar, varvid rättshandlingar och inte rättsregler, ligger till grund för bedömning. Det är därför (och med vidare hänsyn till ämnets kontroversiella karaktär) av yttersta vikt att HFD:s avvägningar till så stor del återges på ett korrekt och neutralt sätt.

Urvalet av referat har skett med hänsyn till den diskussion som förts inom doktrin.²⁷⁴ Notera att de kursiveringar som sker i redogjorda citat är mina egna.

4.2.2.2 HFD:s avgöranden i urval

RÅ 1987 ref. 78 rörde rätten till avdrag för förskottsränta och avsåg en ekonomisk disposition i vilket Ragnar J (låntagaren) upptog ett lån motsvarande 50 000 kr hos företaget Accenta (långgivaren). Huvuddelen av lånebeloppet användes av låntagaren till att köpa obligationer med ett nominellt värde motsvarande 50 000 kr, vilka sedermera deponerades som säkerhet för lånet hos långgivaren. Av avtalet framgick att lånet skulle återbetalas efter 6 år men att låneräntan, 49 500 kr, skulle betalas i förskott. Samma år som försträckningen skedde erhöll företaget också den förskotterade räntan, vilket låntagaren yrkade avdrag för. Frågan var följaktligen huruvida låntagaren var berättigad till avdraget motsvarande 49 500 kr. HFD gjorde följande bedömning:

”Av det från Accenta till Ragnar J utbetalade beloppet, 50 000 kr, återbetalades således 49 500 kr inom fyra månader. Under resterande

²⁷¹ Burmeister, *Verklig innebörd* s. 53.

²⁷² Jfr. Burmeister, *Verklig innebörd* s. 53.

²⁷³ Jfr. RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27, RÅ 2008 not. 169 samt RÅ 2010 ref. 51.

²⁷⁴ Jfr. även det urval Rosander presenterar i sin avhandling, *Generalklausul mot skatteflykt* s. 60.

del av avtalstiden kunde Ragnar J disponera över endast 500 kr, dvs bara en procent av det ursprungligen utbetalade beloppet. Mot denna bakgrund kan betalningarna på sammanlagt 49 500 kr inte anses utgöra ersättning för kredit. Den *egentliga innebörden* av avtalet får i stället anses vara att låntagaren mot betalningen på 50 000 kr år 1987 skulle få tillgång till en handling som redan vid 1982 års taxering kunde ligga till grund för ett avdragsyrkande på 49 500 kr.

Av det anförda följer att de belopp på sammanlagt 49 500 kr som Ragnar J erlagt under hösten 1981 inte utgör ränta eller annan avdragsgill kostnad som avses i 39 § kommunalskattelagen.”

HFD omkvalificerade följaktligen den civilrättsliga handlingen genom att se till avtalsvillkorens ekonomiska effekt.

Förhandsbeskedet RÅ 1989 ref. 62 I och II rörde en fastighetsägare som hade för avsikt att sälja och sedermera åter hyra sin fastighet genom ett finansbolag. Utöver sale and lease-back avtalet skulle även en option utställas varvid den ursprungliga ägaren utifrån ett förutbestämt pris kunde köpa tillbaka samma fastighet från finansbolaget. HFD hade härmed att ta ställning om avtalet innebar en fastighetsavyttring med därpå följande uthyrning och utställd option eller om rättshandlingskedjan sammantaget kunde utgöra en form av pantsättning. HFD anförde:

”Vid bedömningen av frågan om ett sådant annat rättsläge skall anses föreligga *bör stor restriktivitet iakttas*. Annars uppstår lätt betydande svårigheter - för såväl den enskilde som det allmänna - att förutse och överblicka konsekvenserna av vedertagna rättsfigurer. Detta gäller inte minst i fråga om sådana komplexa affärstransaktioner som detta mål avser.

Av den redovisade utredningen framgår följande omständigheter som talar för att den reella innebörden i den totala transaktionen är, inte att överföra äganderätten till fastigheten på bolaget utan att ställa fastigheten som säkerhet för ett lån från bolaget till fastighetens ägare. Förvärvaren av fastigheten enligt köpeavtalet är ett finansbolag. Sådana bolags uppgift är att bedriva finansieringsverksamhet, d.v.s. näringsverksamhet som har till ändamål att lämna eller ställa garanti för kredit, förmedla kredit till konsumenter eller medverka till finansiering genom att förvärva fordringar eller upplåta lös egendom till nyttjande (se 1 § lagen om finansbolag).

Bolaget har i ansökningen självt angett att transaktionen utgör en ny finansieringsform. Bolagets verksamhet syftar således inte i första hand till att äga och förvalta fastigheter. När det gäller avtalets innehåll är att märka att den totala transaktionen till sin innebörd klart avviker från ett normalt köp i fler avseenden. Sålunda ingår i avtalet redan från början en utfästelse att vid viss tidpunkt sälja tillbaka fastigheten till den ursprunglige ägaren. Även om denna utfästelse inte är civilrättsligt bindande i den meningen att den ursprunglige ägaren kan få en domstols dom mot köparen av innebörd att han skall återöverlåta fastigheten, utgör utfästelsen mellan parterna en väsentlig del av transaktionen. En bedömning av denna måste alltså bygga på att

bolaget faktiskt kommer att fullgöra sitt åtagande i enlighet med avtalet.

Vidare gäller att såväl det ursprungliga köpet som återöverlåtelsen sker till ett pris som, enligt vad som anges i ansökningsen om förhandsbesked, fastställs på andra grunder än vad som kallas marknadspris. Detsamma gäller i fråga om hyrans storlek. Återköpspriset torde komma att motsvara ungefärligen bolagets inköpspris minskat med summan av avskrivningarna under bolagets innehavstid. Den tidigare ägaren garanteras genom sin återköpsrätt möjlighet att tillgodogöra sig eventuell värdestegring på fastigheten.

Men det finns också omständigheter som talar för att den reella innebörden i transaktionen, i överensstämmelse med avtalens utformning, innefattar en äganderättsöverlåtelse till bolaget. Det måste således antagas att parterna verkligen velat uppnå andra effekter av affärstransaktionen än de som enligt 6 kap jordabalken är förenade med en pantsättning. Vidare är klart att det mellan parterna är en förutsättning för transaktionen att äganderätten till fastigheten under avtalstiden skall ligga hos bolaget. De i målet aktuella avtalen ingås också av parterna mot bakgrund av att likartade transaktioner sedan länge förekommer i stor omfattning beträffande såväl fastigheter som byggnader på ofri grund utan att transaktionernas civilrättsliga innebörd på allvar ifrågasatts.

Av det sagda framgår att skäl kan anföras för att ge avtalen en annan innebörd än den deras utformning anvisar. Dessa skäl har emellertid inte den styrka som enligt det föregående bör krävas för att anse rättsläget vara ett annat än det som följer av parternas rättshandlingar. Avtalen bör således anses innefatta en överföring av äganderätten till fastigheten till bolaget.

Denna bedömning av det civilrättsliga förhållandet mellan parterna bör också läggas till grund för bolagets inkomsttaxeringar och därmed för besvarandet av frågorna om fastighetens skatterättsliga karaktär hos bolaget och om tillämpligt inkomstlag hos bolaget.”

HFD:s majoritet (3/5) gjorde en civilrättslig analys och konstaterade att det inte fanns tillräckligt stöd för att tillfoga avtalet en annan rättslig innebörd än vad utformningen utvisade. HFD omkvalificerade därmed inte avtalet.

I det s.k. *Diamantfinansmålet*, RÅ 1989 ref. 127, kom HFD att bedöma en lång kedja av rättshandlingar.

Målet rörde ett finansbolag (Diamantfinans) som tillhandahöll kreditköp av inplastade diamanter och ädelstenar till privatpersoner. Enligt det upprättade standardavtalet förelåg ett äganderättsförbehåll varvid företaget behöll ädelstenarna som säkerhet fram till dess att krediten var återställd. Köparen betalade förskottsrenta motsvarande 27 % på krediten fram tills dess kreditförhållandet avslutades, varvid finansbolaget ombesörjde försäljningen av stenarna åt kunden, varvid avräkning skulle ske.

Frågan var därmed huruvida privatpersonen, Elisabeth K, kunde beviljas avdrag för förskottsräntan samt köpeskillingar såsom skuld. HFD underkände upplägget och framhöll följande:

”Vid bedömningen av innebörden av de företagna transaktionerna är att anmärka att *redan i Diamantfinans marknadsföring starkt betonades den skattereduktion kunden omedelbart skulle erhålla genom den planerat avdragsgilla förskottsräntan och de ytterligare medel han vid kredittidens utgång genom Diamantfinans förmedling kunde räkna med att få till sitt förfogande*. Att kunden samtidigt skulle förvärva eller investera i ädelstenar var något som i sammanhanget *spelade en helt underordnad roll*.

Diamantfinans skulle vidare *behålla den faktiska kontrollen* inte bara över fullmaksstenarna - vilka Diamantfinans ägde sälja vidare till andra kunder - utan *också över de deponerade garantistenarna*. Transaktionerna synes ha varit så starkt inriktade på en återförsäljning eller ett återtagande av stenarna vid kredittidens utgång att förutsättningarna för att de alls skulle komma att övertas av kunden också kom helt i bakgrunden.”

Vidare anförde HFD:

”Regeringsrätten finner *vid en samlad bedömning* att de överenskommelser som träffades mellan Diamantfinans och dess kunder *inte kan anses ha inneburit att dessa förvärvade ädelstenar av bolaget*. Stenarna synes närmast ha fått tjäna som ett slags värdemätare med hjälp av vilken transaktionernas utfall med vinst eller förlust för kunderna var att avgöra. Kundens i avtalet fastlagda insats vid genomförandet av denna ekonomiska transaktion var det såsom förskottsränta betecknade beloppet. Att kunden - om han senare av någon anledning bedömde den möjligheten som mer gynnsam - kunde välja att lösa till sig ädelstenar ändrar inte den nu gjorda bedömningen.

Med hänsyn till det sagda är vad Elisabeth K enligt avtalet åtagit sig att erlagga såsom köpeskillning för ädelstenar inte att betrakta som en henne vid taxeringen åvilande skuld och vad som erlagts vid avtalstillfället ej att betrakta såsom för henne avdragsgill ränta.”

Mot bakgrund av avtalets rättigheter och skyldigheter underkände HFD följaktligen rättshandlingskedjan såsom ett köp.

I RÅ 1990 ref. 101 I och II rörde målet s.k. utdelningsfonder. Nämnda finansiella instrument innebar en ekonomisk disposition varvid intressenten i ett första steg förvärvade andelar i en fond till överpris. I samband med köpet beslutar fonden sedermera att ge utdelning, vilket effektivt sänker värdet på fonden. När intressenten sedermera säljer fonden samma dag uppstår en realisationsförlust vilket skattemässigt medför en växling av inkomstslag från inkomst av tillfällig verksamhet till inkomst av kapital – med en sänkt statlig skatt som följd. HFD framförde bl.a.:

”Till formen har dessa rättshandlingar inte varit annat än sedvanliga dispositioner som avsett ett på marknaden etablerat finansiellt instrument. *Den omständigheten att det enda eller huvudsakliga skälet för X:s deltagande i förfarandet varit att uppnå vissa skatteeffekter som varit förmånliga för honom utgör i och för sig inte grund för att vid inkomsttaxeringen fränkänna transaktionerna de rättsverkningar som följer av deras formella innehåll.* Inte heller övriga omständigheter i målet ger fog för annan bedömning än att X köpt och avyttrat andelar i fonden.”

HFD avstod därmed från att omkvalificera rättshandlingen. Nämnvärt i sammanhanget var dock att dispositionen sedermera underkändes med stöd av skatteflyktsregler.

I målet RÅ 1993 ref. 86, även kallat *Filmintressenter*, rörde frågan om en andelsägare i ett kommanditbolag kunde göra avdrag för det i bolaget uppkomna underskott som följt av en inom rörelsen betecknad filmuthyrningsverksamhet.

I fallet bestod kommanditbolagets verksamhet av att förvärva rättigheter till filmer bl.a. genom bolagets komplementär – ett aktiebolag. Nämnda aktiebolag förvärvade i sin tur de aktuella filmrättigheterna från ett utländskt bolag. Köpeavtalen mellan det köpande aktiebolaget och det säljande utländska bolaget var undertecknat av en och samma person, i egenskap av direktör i försäljningsbolaget och styrelseledamot i aktiebolaget. Strax efter filmrättigheterna förvärvats av aktiebolaget såldes de vidare till kommanditbolaget, vilket följdes av att kommanditbolaget ingick distributionsavtal med två ytterligare bolag från utlandet. Enligt distributionsavtalet var kommanditbolaget garanterat en minimiroyalty motsvarande 95 % av anskaffningspriset. Utöver nämnda transaktionskedja hade aktiebolaget även ingått ett avtal med säljaren varigenom säljaren var förpliktad att sätta ned köpeskillingen i den mån kommanditbolaget inte erhöll avtalad minimiroyalty från distributörerna.

Köpeskillingen, vilken nästan motsvarade minimiroyaltyn, placerades sedermera av aktiebolaget i ett bankcertifikat, vilket utgjorde säkerhet för bankgaranti till förmån för såväl kommanditbolaget som säljaren – vilket i praktiken innebar att aktiebolaget ställde garanti för sin egen fordran på kommanditbolaget. Ett år efter transaktionskedjan betalades köpeskillingen ut till kommanditbolaget. När royaltyn därefter erhöles överfördes beloppet till det utländska bolaget som en följd av det inlösta bankcertifikatet.

Betalningsströmmarna i rättshandlingskedjan var långt ifrån otvistig. De bokföringsmässiga konsekvenserna av händelseförloppet var dock att kommanditbolaget omedelbart kostnadsförde förvärvet av filmrättigheterna såsom ett korttidsinventarium. Som en följd av att intäkterna först väntades påföljande år gick kommanditbolaget med förlust under första året. Kommanditdelägarna kunde därigenom göra avdrag för sin del av

underskottet första året, för att därefter erhålla dubbel avdrag genom att avyttra andelen och redovisa försäljningen som en förlust.

HFD gjorde följande bedömning:

”Kommanditbolaget har såvitt framkommit i målet inte haft tillgång till och inte heller efterfrågat uppgifter om filmrättigheternas marknadsvärden eller om vilka inkomster som i verkligheten influtit i samband med visning av filmerna på biografer, i television e.d. *För kommanditbolagets vidkommande synes med andra ord det faktiska utfallet av vart och ett av de i december 1987 träffade avtalen redan från början ha varit bestämt till en förlust som - bortsett från ränteeffekter och förvaltningskostnader - uppgick till 5 % av angivet inköpspris för filmrättigheterna. Även andra omständigheter tyder på att kommanditbolaget och andra avtalsparter uppfattat betalning och återbetalning av belopp motsvarande angiven minimiroyalty som en från den uppgivna filmrörelsen fristående rundgång av likvida medel.*

Regeringsrätten finner mot den nu redovisade bakgrunden att vad kommanditbolaget enligt de i december 1987 träffade avtalen erlagt till komplementären inte kan, såvitt gäller belopp motsvarande den överenskomna minimiroyalty, anses utgöra köpeskilling för förvärvade filmrättigheter. De belopp som den 28 december 1988 överförts från komplementärens bankkonto till kommanditbolagets bankkonto utgör i konsekvens härmed inte ersättning för visningsrätter utan får snarast ses som en återbetalning av penningdepositioner. Vid denna bedömning kan enligt Regeringsrättens uppfattning inte heller vad kommanditbolaget enligt avtalen erlagt till komplementären utöver vad som skulle återbetalas såsom minimiroyalty hänföras till rörelse i kommunalskattelagens mening. Denna del av betalningen till komplementären får i stället anses utgöra vederlag för handlingar som kommanditbolaget bedömde kunna ligga till grund för de gentemot bolagets kommanditdelägare förutskickade skatteeffekterna. Vad här sagts gäller även avtalen beträffande de svenska filmerna.”

HFD:s uttalande om att kommanditbolagets affärer redan från början medförde en förlust utgjorde tillräcklig grund för att underkänna avdraget eftersom verksamheten saknade vinstsyfte. HFD valde dock att kommentera parternas intentioner i ljuset av de transaktioner som företogs, vilket föranlett en diskussion huruvida HFD underkände transaktionen med hänsyn till rättshandlingarnas verkliga innebörd.²⁷⁵

Ett annat upplägg i stil med fallet *Filmintressenter* avgjordes i referaten RÅ 1994 ref. 52 I och II. Målet rörde Kapitalförvaltning Hannafjorton Kommanditbolag (Hannafjorton) som tillsammans med 240 andra kommanditbolag ingick i den s.k. Octa-nova-koncernen. Hannafjorton ägdes av de två aktiebolagen Kreditmarknads AB Capinova och Sven Norfeldt

²⁷⁵ Jfr. bl.a. Gäverth, *Regeringsrätten och genomsyn* – SvSkT 1996 ref. 751 ff. och Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning* s. 503.

Capinova AB, varvid det förstnämnda var komplementär och det sistnämnda var kommanditdelägare.

Bernhard M, som i sin inkomstdeklaration uppgav att han förvärvat Kreditmarknad AB Capinovas komplementärsandel i Hannafjorton den 9 november 1987, yrkade avdrag med 8 200 000 kr för den förskottsränta Bernard M betalat vid förvärvet av Hannafjorton. Nämnvärt i sammanhanget var att ränteutbetalningen, som sammanlagt uppgick till 12 000 000 kr, hade erlagts samma dag som stoppreglerna för förskottsräntor trädde i kraft. Året därpå sålde Bernhard M Hannafjorton till den inskränkt skattskyldige föreningen Mölndals Allmänna idrottsklubb och yrkade därmed avdrag i det årets deklaration för realisationsförlusten motsvarande 2 293 086 kr. Frågan i referat I var huruvida förskottsräntan under första året var avdragsgill, medan det i referat II rörde huruvida den yrkade förlusten under andra året kunde dras av. Frågan rörde alltså möjligheten till att utnyttja s.k. *dubbla avdrag*.

HFD konstaterade inledningsvis:

”Den *genomsyn* som har satts i fråga i målet avser i första hand de avtal som Bernhard M. ingått med delägare i Hannafjorton och med Mölndals Allmänna Idrottsklubb. Dessa avtal har enligt sin lydelse inneburit att Bernhard M. köpt en andel i kommanditbolaget, varit delägare i detta under en kortare tid och därefter sålt andelen till idrottsklubben. Frågan är om denna innebörd skall godtas vid taxeringen eller om avtalens rätta innebörd i själva verket skall anses ha varit endast att han förvärvat dokument som varit avsedda att ligga till grund för olika avdragsyrkanden.”

HFD:s bedömning skulle därefter utgå från Bernhard M:s engagemang som delägare i Hannafjorton:

”Regeringsrätten delar RSV:s uppfattning att Hannafjorton - liksom ett stort antal liknande kommanditbolag- så gott som uteslutande tillhandahållits i skatteplaneringssyfte och att detta syfte också varit avgörande för Bernhard M:s engagemang i Hannafjorton. Det får vidare anses klarlagt att verksamheten i de nu angivna kommanditbolagen varit till väsentlig del förutbestämd och inte inriktad på företagsekonomisk vinst samt att externa delägare, dvs. delägare som till skillnad från KMC och Sven Norfeldt Capinova AB inte tillhört Octanovakoncernen, saknat *egentligt inflytande* över kommanditbolagens förvaltning. Dessa omständigheter utgör emellertid inte tillräcklig grund för slutsatsen att de av Bernhard M. ingångna avtalen haft en annan innebörd än den uppgivna.”

Eftersom Bernhard M:s engagemang inte ensamt kunde ligga till grund för en omkvalificering prövade rätten även de ekonomiska konsekvenser som komplementärskapet innebar:

”Vid bedömningen av om förutsättningar för en *genomsyn* föreligger bör hänsyn också tas till de ekonomiska konsekvenser som avtalen

kan ha haft för Bernhard M. vid sidan av de rent skattemässiga effekterna. I detta hänseende är att märka att Bernhard M. enligt bolagsavtalet hade rätt till och faktiskt fick del av den löpande avkastningen på de värdepapper som bolaget förvärvade samt att de värdeförändringar som inträffade under *hans innehav fick direkt betydelse för det ekonomiska utfallet av hans engagemang*. Vidare saknas det anledning att utgå från annat än att det ansvar för bolagets skulder som enligt bolagsavtalet åvilat Bernhard M. varit mer än en formalitet och att detta ansvar således under vissa omständigheter kunde ha medfört skyldighet för honom att helt eller delvis infria bolagets lån. Med hänsyn till det sagda och till vad som i övrigt är upplyst om den faktiska tillämpningen av avtalen finner Regeringsrätten att det saknas anledning att inte godta Bernhard M. som komplementär i bolaget från den 23 november 1987 till dess andelen såldes genom avtalet den 14 mars 1988 med Mölndals Allmänna Idrottsklubb.

Av det anförda följer att Regeringsrätten ansluter sig till kammarrättens uppfattning att varken brister i kommanditbolagskonstruktionen eller en analys av transaktionernas verkliga innebörd motiverar att det av Bernhard M. uppgivna delägarskapet i Hannafjorton skall fränkännas betydelse i skattehänseende.”

Som en följd av det ansvar som ålåg Bernhard M i egenskap av komplementär ansåg HFD att avtalet inte kunde underkännas på den grunden. Däremot prövade HFD avdraget för förskottsränta med hänsyn till överföringen av medel i konstruktionen:

”Vad som förekommit väcker rent allmänt frågan om det finns skäl att behandla en medelsöverföring som fullgjord räntebetalning trots att låntagaren inte lyft någon del av lånesumman.

Regeringsrätten vill för sin del inte utesluta att en överföring av nu beskrivet slag någon gång bör bedömas på samma sätt som en betalning avseende ränta på ett av låntagaren redan uppburet lån. Härför synes emellertid i regel fordras bl.a. att *parterna inte ingår i samma intressesfär* samt att den *onormala tidsföljden* betingats av rent kommersiella faktorer. Dessa förutsättningar är uppenbarligen inte uppfyllda såvitt gäller Hannafjortons överföring den 9 november 1987 av 12 milj. kr till Octanova AB.

Det överförda beloppet kan vid sådant förhållande få rättsverknningar som en räntebetalning först sedan Hannafjorton lyft lånesumman, dvs. tidigast den 23 november 1987.”

Av HFD:s bedömning av det ingångna avtalets reella innebörd kan två bakomliggande avvägningar utkristalliseras – dels huruvida parterna ingick i samma intressesfär dels huruvida tidsföljden betingats av kommersiella faktorer. Eftersom rättsverkningarna först följde lånesumman lyftes fastställde HFD datum för räntebetalning till den 23 november 1987 – vilket innebar att Bernhard M inte kunde medges avdraget för förskottsränta med

hänsyn till de nya ränteavdragsbegränsningar som trädde i kraft den 9 november 1987.

RÅ 1994 ref. 56 rörde ekonomiska dispositioner genom s.k. *utdelningsbolag*, varvid den skattskyldige, i det här fallet Marianne G, under en och samma dag 1) köpt andelar, 2) mottagit utdelning och 3) sålt samma bolagsandel med förlust. Frågan rörde huruvida Marianne G i sin inkomstdeklaration kunde kvitta nämnda förlust mot andra realisationsvinster samtidigt som hon kvittade utdelningen mot andra skuldräntor. HFD gjorde följande bedömning:

”I målet skall fastställas den skatterättsliga innebörden av en serie civilrättsliga transaktioner som företagits av Marianne G. och de i målet aktuella bolagen, främst Bolact. Rättshandlingarna, som i huvudsak företogs under ca 2,5 månader 1988 och under nära medverkan av SE-Banken, innefattade Marianne G:s köp och försäljning av aktier i Bolact samt bolagsstämmans beslut om utbetalning av vinstmedel och större delen av de tillgångar som tidigare utgjort bundet kapital i bolaget.

Till formen har dessa rättshandlingar inneburit dispositioner avseende aktier, beslut om utdelning etc. som varit av sedvanligt slag. Rättshandlingarna ger emellertid tillsammans ett *ekonomiskt resultat* som kommer hela förfarandet att framstå som omotiverat, om det inte vore så att det leder till skattevinst. Mot bakgrund härav och med *hänsyn till den korta tid under vilken rättshandlingarna företagits bör de bedömas sammantagna. Den omständigheten att det egentliga skälet för Marianne G:s deltagande i förfarandet varit att uppnå vissa skatteeffekter som varit förmånliga för henne utgör emellertid i och för sig inte grund för att vid inkomsttaxeringen fränkänna transaktionerna de rättsverkningar som följer av deras form.*”

HFD konstaterade i första ledet att en sammantagen bedömning av rättshandlingarna kunde ske med hänsyn till det skattemässiga resultatet. Även om transaktionen i realiteten innebar en ekonomiskt omotiverad rundgång av likvida medel (med en skattemässig växling mellan inkomstslag som följd) ansåg HFD att transaktionernas rättsverkningar inte kunde fränkännas deras form. Dispositionen godtogs följaktligen.²⁷⁶

Ett annat avgörande som, i likhet med RÅ 1994 ref. 52 I och II, avsåg förskottsränta var RÅ 1995 ref. 32. Fallet rörde kommanditbolaget Barlastens III låneförehavanden med dess komplementär, Finans AB Nyckeln, den 16 oktober 1987 (d.v.s. innan ränteavdragsbegränsningarna trätt i kraft). I korthet innebar affären att kommanditbolaget upptog ett lån från komplementären, varvid bolaget erlade en förskottsränta motsvarande 11,5 %. Kommanditbolaget placerade därefter lånemedlen genom att omgående utställa ett återlån till komplementären mot en efterskottsränta

²⁷⁶ Nämnvärt i sammanhanget, om än inte för framställningen, är att HFD inte heller ansåg det föreligga skäl till att tillämpa regler om skatteflykt.

om 10 %. Affären innebar inte någon kontant överföring utan reglerades enbart i ett skuldebrev, varigenom komplementären förpliktades att återbetala det vidareutlånade beloppet den 23 november 1987. Genom att sätta in lånebeloppet på ett räntebärande (9,5 %) konto reglerade komplementären sedermera skulden till Barlasten III. HFD gjorde en värdering av rättshandlingskedjan och fann, likt situationen i RÅ 1994 ref. 52, att lånet inte var lyft förrän den 23 november 1987. HFD anförde bl.a.:

”Enligt Regeringsrättens mening bör vid bedömningen beaktas att transaktionerna den 15 och 16 oktober 1987 ägt rum mellan Barlasten III och ett företag, Finans AB Nyckeln, som på grund av sin egenskap av komplementär tillhörde samma intressesfär som kommanditbolaget och som dessutom enligt bolagsavtalet ensamt svarade för förvaltningen av kommanditbolagets angelägenheter och tecknade dess firma. Mot denna bakgrund och med hänsyn till omständigheterna i övrigt finner Regeringsrätten att *transaktionerna inte bör tilläggas den innebörden att Barlasten III lyft ett lån och därefter placerat lånedelen hos långivaren*. Övervägande skäl talar för att i stället uppfatta förhållandet så att utbetalningen av lånet från Finans AB Nyckeln till Barlasten III har ägt rum först den 23 november 1987.

Lånet från Finans AB Nyckeln till Barlasten III skall således inte anses ha lyfts förrän den 23 november 1987.

Genom att ändra tidpunkten för när lånet ansågs lyft begränsade HFD avdraget för förskottsrenta i enlighet med de nya ränteavdragsbegränsningar som trädde i kraft den 10 november 1987.

RÅ 1998 ref. 19 avsåg en omstrukturering inom ramen för ett koncernförhållande. Fallet, som var ett förhandsbesked, rörde aktiebolaget X som innan den tänkta omstruktureringen ägde andelar i aktiebolaget Y. I omstruktureringens första steg riktade Y en utdelning till X innefattande andelar i Y:s dotterbolag – aktiebolaget Z. De utdelade andelarna uppgick, vid tillfället för utdelningen, till motsvarande ägarandel som X hade i Y. När X sedermera förvärvat andelarna i Z verkställer Y en indragning utan betalning av X:s aktier i Y, vilket effektivt skiftar ägarkonstruktionen i koncernen varvid X:s innehav i Y byts mot ett innehav i Z. Frågan som ställdes i förhandsbeskedet var huruvida Y:s utdelning till X av aktier i Z och den följande indragningen av aktier i Y från X skattemässigt skulle behandlas var för sig eller ifall transaktionerna skulle behandlas som en enhet – vilket effektivt innebar att X bytte aktierna i Y mot aktierna i Z. HFD tog sin utgångspunkt i tidigare praxis:

”Allmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts. Detta gäller inte bara när det är fråga om en enskild rättshandling utan kan också innebära en gemensam bedömning av flera rättshandlingar. Exempel på att beskattning skett med avvikelse från den yttre formen finns exempelvis i fråga om förvärv av fastigheter efter dödsfall (se härom t.ex. RÅ 1989 ref. 32), värdeförändringar på s.k. nollkupongare

(se t.ex. RÅ 1997 ref. 44), ersättningar från fastighetsmäklares ansvarsförsäkring (RÅ 1992 ref.102) och vederlag vid gåva (RÅ 1991 ref. 98). Vad gäller frågan om en gemensam bedömning av skilda rättshandlingar uttalade Regeringsrätten i RÅ 1990 ref. 115 att de skattemässiga konsekvenserna av det i målet aktuella avtalet skulle bedömas utifrån en helhetssyn mot bakgrund av att de olika transaktionerna som rymdes inom avtalet var nära knutna till varandra och avhängiga varandra. I RÅ 1985 Aa192 ansågs värdet av rätt att teckna aktier i ett bolag som utdelning i ett annat bolag med hänsyn bl.a. till viss värdeöverföring mellan bolagen. Ett fall där det liksom i förevarande fall rört sig om att uppnå en förbättrad ägarstruktur utgör RÅ 1990 not. 329, där upplösning av ett antal syskons gemensamma ägande skulle åstadkommas genom skilda försäljningar. Här ansågs omfördelningen vid beskattningen skola behandlas som byte.

Sökandena har gjort gällande att det kan komma i fråga att vid beskattningen frångå rättshandlingars civilrättsliga form bara såvitt gäller konstruerade s.k. skatteupplägg utan affärsmässig bakgrund och att omstruktureringen av Y-koncernen är affärsmässigt motiverad. Som framgått av de anförda exemplen utgör det förhållande att det finns organisatoriska skäl för den planerade omstruktureringen inte hinder mot att de skattemässiga konsekvenserna bedöms utifrån en helhetssyn.

Enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet skall åtgärderna vidtas på ett sätt som är förenligt med den bolagsrättsliga lagstiftningen. *Detta hindrar emellertid inte att de, sedda var och en för sig, framstår som säregna från bolagsrättslig synpunkt.* Detta gäller såväl utdelningen bara på aktier med en viss ägare och indragningen av aktier bara från en ägare. *De framstår som rimliga endast om de betraktas gemensamt.*

I förevarande fall har hela den transaktionskedja, vari utdelningen och indragningen ingår, utgjort en sammanhängande plan för omstruktureringen av Y-koncernen. Syftet med dessa åtgärder har också just varit att X skulle bli ägare till aktier i Z i stället för aktier i Y.

På grund av det anförda finner Regeringsrätten att X genom inlösenförfarandet skall anses avyttra aktier i Y mot vederlag av dessförinnan erhållen utdelning i form av aktier i Z.”

HFD fann härmed att den planerade omstruktureringen skatterättsligt kunde bedömas utifrån en helhetssyn, trots att det förelåg organisatoriska skäl som talade för en separat bedömning av rättshandlingarna. Noterbart i sammanhanget är att rättshandlingarna kvalificerades som en kedja p.g.a. av att de enligt HFD framstod som säregna eller atypiska i bolagsrättslig mening.

Även förhandsbeskedet RÅ 2000 ref. 56 rörde bolagsrättsliga dispositioner i aktiebolag. Frågan var huruvida aktieägare, i strid med aktiebolagets bolagsordning, kunde differentiera sin utdelning genom ett aktieägaravtal,

varvid utdelningen fördelades utifrån lönsamheten i varje aktieägars respektive verksamhetsgren. HFD anförde:

”Det saknas i allmänhet anledning att behandla belopp som enligt beslut på bolagsstämman betalas ut till aktieägarna som annat än utdelning. Principen att vad ett bolag betecknat som utdelning också skall behandlas som utdelning vid beskattningen kan dock inte upprätthållas undantagslöst. Regeringsrätten har i ett tidigare mål gjort undantag från principen och behandlat utdelning, som riktats endast till en av flera aktieägare, som vederlag för aktier som dragits in från denna aktieägare (RÅ 1998 ref. 19). Principen bör inte heller upprätthållas i den *aktiebolagsrättsligt säregna situation* som nu är föremål för bedömning och som innebär att aktier av samma slag skall ge olika utdelning beroende på vem som äger dem.

Enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet *föreligger det en direkt koppling mellan lönsamheten i aktieägarens verksamhetsgren och utdelningen på dennes aktier*. Med hänsyn till detta och till vad nyss sagts om differentierad utdelning bör det belopp varmed utdelningen på en aktie överstiger den lägsta utdelningen på någon aktie *ses som ersättning för en arbetsprestation*. Skillnadsbeloppet utgör därför en inkomst i inkomstslaget tjänst.”

Följaktligen lade HFD återigen vikt vid att förfarandets bolagsrättsliga konstruktion framstod som konstlad, vilket föranledde HFD att omkvalificera den utifrån lönsamhet differentierad utdelning såsom ersättning för arbete.

I RÅ 2004 ref. 27 hade en enskild näringsidkare (H.J.) upplåtit skogsavverkningsrätter till underpris till två av maken kontrollerade aktiebolag (i domen benämnda AB A och AB B). Nämnade bolag överlät sedermera tillgångarna för marknadspris till ett utomstående bolag (AB C), i syfte att förbättra bolagens likviditet. Ett förfarande som samtidigt möjliggjorde för bolagen att kvitta den uppkomna förtjänsten mot tidigare genererade underskott. HFD prövade huruvida H.J. skulle ansetts ha upplåtit avverkningsrätterna direkt till AB C eller ifall transaktionerna skulle bedömas var för sig. HFD anförde följande:

”Allmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av *rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts* (jfr RÅ 1998 ref. 19). En sådan bedömning kan avse inte bara en enskild rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar. I detta ligger också att s.k. skenavtal inte skall läggas till grund för beskattningen.

De skäl som åberopats för att H.J. skall anses ha upplåtit avverkningsrätterna direkt till AB C kan sammanfattas på följande sätt. Makens bolag var i akut behov av likviditetstillskott. Anledning till att avverkningsrätterna upplåts först till makens bolag och därefter av dessa till AB C var att omedelbara beskattningskonsekvenser av de inflytande betalningarna kunde undvikas och därmed obeskattade medel tillföras bolagen. Betalning till H.J. har inte skett i enlighet med

avtalen och hennes mellanhavanden med bolagen har inte vilat på affärsmässig grund. Effekterna har blivit desamma som vid ett aktieägartillskott till bolaget.

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

Regeringsrätten finner inte utredningen i målet ge stöd för att rättshandlingarnas egentliga innebörd varit att H.J. upplåtit avverkningsrätterna till AB C. Någon beskattning på sådan grund skall således inte ske.”

Eftersom motiven för upplåtelseerna avspeglades i de ingångna avtalen ansåg HFD att de skattemässiga konsekvenserna av dispositionen saknade betydelse vid bedömningen av rättshandlingarnas verkliga innebörd. Ett utfall som inom doktrin föranlett vissa slutsatser om hur bedömningen av rättshandlingars verkliga innebörd sker.²⁷⁷

RÅ 2010 ref. 51 avsåg en person (G.H.) som tecknat en kapitalförsäkring i ett bolag, Quasteus Life, baserat på Bermuda. Nämnade bolag hade därefter förvärvat andelar i två luxemburgbaserade bolag, Scand Trust Holding SA samt Manica SA, som i sin tur ägde det svenska bolaget, Finansstyrning AB – ett bolag G.H. sedan tidigare ägt, arbetat och lett i egenskap av ensam styrelseledamot. Ett par år efter det Quasteus Life förvärvat andelarna i Manica SA sålde det luxemburgbaserade bolaget Finansstyrning AB skattefritt till en extern intressent. Frågan rörde huruvida G.H., som strax före luxemburgbolagets försäljning av Finansstyrning AB förvärvat hela verksamheten genom ett helägt svenskt aktiebolag, kunde inkomstbeskattas för den vinst som uppkom vid avyttringen av Finansstyrning AB. HFD gjorde följande bedömning:

”Allmänt gäller att *beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd* oavsett den beteckning avtalen åsatts (jfr RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2004 ref. 27). En sådan bedömning kan avse *inte bara en enstaka rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar.*

Kammarrättens beskattningsbeslut utgår från att den verkliga innebörden av de transaktioner som är under bedömning är att G.H. ensam skulle förfoga över resultatet i Finansstyrning AB. De skäl som kammarrätten anfört till stöd för denna bedömning är i huvudsak att G.H. haft ett sådant inflytande över transaktionerna att han hela tiden haft den reella kontrollen över Finansstyrning AB och de medel som

²⁷⁷ Se avsnitt 4.2.3.

upparbetats där, att han genom bolagskonstruktionen destinerat försäljningslikviden från försäljningen av bolaget till Manica SA samt att det kan uteslutas att huvudsyftet med transaktionerna varit annat än att överföra värdet av de i Finansstyrning AB genererade medlen till G.H:s kapitalförsäkring.

Enligt Regeringsrättens mening talar omständigheterna i hög grad för att den faktiska situationen är den som kammarrätten lagt till grund för sitt avgörande. *För att beskattning ska kunna ske på sätt kammarrätten gjort krävs dock att den slutsatsen kan dras att rättshandlingarnas verkliga innebörd varit någon annan än den uppgivna. Regeringsrätten finner att varken de av kammarrätten åberopade omständigheterna eller utredningen i övrigt ger tillräckligt stöd för slutsatsen att rättshandlingarnas verkliga innebörd är en annan än den handlingarna formellt ger uttryck för. Någon beskattning av G.H. kan därför inte ske med hänvisning till rättshandlingarnas verkliga innebörd.”*

HFD ansåg följaktligen att det inte var visat att den verkliga innebörden var en annan än den uppgivna och valde istället att angripa förfarandet med skatteflyktsregler. Genom den inledande hänvisningen till RÅ 2004 ref. 27 respektive RÅ 1998 ref. 19 bekräftade HFD tidigare utarbetade praxis kring förfarandet, vilket innebar att en samlad bedömning skulle ske av förfarandet samtidigt som det ställdes höga krav för en omkvalificering av transaktionskedjan.

HFD 2012 ref. 13 rörde ett förhandsbesked om avdragsrätt för vinstandelsränta som en följd av en omstrukturering av en advokatverksamhets delägarsystem.

Förhandsbeskedet tog utgångspunkt i advokatverksamhetens rådande delägarsystem i vilket bolagsgruppens moderbolag delade in sina delägare i tre olika kategorier – aktieägare (AÄ), inkommande delägare (ID) och lokal delägare (LD). Samtliga delägare var i sin tur anställda, försäkrade och uppbar lön från ett dotterbolag som strukturerats efter fåmansföretagsreglerna i syfte att optimera möjligheten till lågbeskattad utdelning genom huvudregelns löneunderlagsgrundade gränobeloppsberäkning.²⁷⁸ Utöver löneutbetalningarna mottog de äkta aktieägarna, AÄ, utdelning från moderbolaget som en följd av deras direkta respektive indirekta ägande i nämnda företag. Något som en ID respektive LD inte var berättigade till, även om deras respektive delägarskap erkändes i enlighet med Advokatsamfundets regler.

För att en ID respektive LD skulle berättigas äkta delägarskap var AÄ tvungna att genom beslut inkludera de i kretsen av AÄ. Förutsatt att AÄ beslutat att en ID skulle inneslutas i gruppen av AÄ kunde en ID räkna med ett delägarskap inom högst två år. I kontrast till gruppen av ID förväntades dock en LD att bli AÄ först efter ytterligare en prövning av AÄ. Med undantag för detta och lite olika försäkringslösningar var LD och ID dock

²⁷⁸ Jfr. 57 kap. 13 § p. 2 IL.

jämställda – de mottog ingen utdelning från moderbolaget och tog följaktligen ingen ekonomisk risk.

Den alternativa ersättningsmodellen som advokatverksamheten avsåg att ersätta den rådande med innebar ett nästintill jämställande av ID och LD med AÄ. Dels skulle ID och LD erhålla motsvarande kontanta lön, förmåner och försäkring som gällde för AÄ, dels ges tillfälle att genom helägda aktiebolag teckna ett vinstandelslån utställt av moderbolaget varigenom ID och LD skulle berättigas vinstutdelning. Det enda undantaget var att ID respektive LD bar risken, vid sidan av att vinsten kunde utebli, att de inte fick tillbaka det utlånade beloppet. Med begäran om förhandsbesked bifogades ett räkneexempel som utifrån vissa antaganden rörande resultatet före skatt i dotterbolaget, direkta kostnader för AÄ, ID och LD m.m. låg till grund för förhandsbeskedet. HFD gjorde följande bedömning:

”Allmänt gäller att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts (se t.ex. RÅ 2010 ref. 51 och där angivna rättsfall). En förutsättning för att avdrag ska medges som för ränta är att fråga kan anses vara om ersättning för kredit (jfr RÅ 1987 ref. 78). Det finns inte anledning att i detta hänseende se annorlunda på vinstandelslån än på andra lån. Om räntevillkoren har utformats på ett för långivaren förmånligt sätt, och detta beror på förhållanden som inte har med lånet att göra, kan avdrag därmed inte medges för hela beloppet som en kostnad för den erhållna krediten.

Enligt ett räkneexempel i ansökningsen om förhandsbesked har var och en av A och B rätt till ett belopp som svarar mot viss andel av det samlade resultatet i verksamhetsbolaget före direkta kostnader hänförliga till aktieägarna med avdrag för egna direkta kostnader. Beloppet ska motsvara det tantiembelopp som annars skulle ha utgått. I exemplet har beloppet beräknats till 480 000 kr.

Den ekonomiska utvecklingen för den samlade advokatverksamheten kan naturligtvis vara svår att bedöma på förhand. Exemplet och vad som framkommit i målet visar ändå att endast en del av beloppet kan vara ersättning för kredit. Avdrag kan därmed inte, på det sätt som följer av Skatterättsnämndens förhandsbesked, medges för hela beloppet som vinstandelsränta. Frågorna avseende moderbolagets avdragsrätt ska besvaras i enlighet härmed.”

HFD återkopplade återigen till tidigare praxis men valde att enbart omkvalificera själva vinstandelsräntan och inte vinstandelslånet som sådant. Följaktligen var det rättshandlingens villkor och inte samlade innebörd som omkvalificerades, något som avviker från ovan redogjorda rättsfall.

I HFD 2013 ref. 43 rörde förhandsbeskedet huruvida en företagsägare ska beskattas för en kapitalöverföring som sker till en stiftelse i samband med en stiftelsebildning. Överföringen av kapital skulle enligt ansökan ske genom att A först förvärvade det svenska aktiebolaget NYAB, varpå A därefter skulle överlåta 5 % av aktierna i holdingbolaget X genom en

underprisöverlåtelse till NYAB för 1 kr. NYAB skulle strax efter förvärvet i sin tur lösa in aktierna mot ett belopp motsvarande marknadsvärdet, d.v.s. 40 000 000 kr, varigenom nämnda kapital effektivt förflyttats från A till NYAB. Slutligen skulle A genom gåva överlåta aktierna i NYAB till en nybildad stiftelse varefter NYAB, med det sista steget i kapitalöverföringen som följd, likviderades. Utifrån nämnda transaktionskedja undrade A om överföringen av 40 000 000 kr från A till stiftelsen genom NYAB skulle föranleda några beskattningskonsekvenser för honom.

Majoriteten (3/5) återkopplade till notfallet RÅ 2007 not. 161:

”I rättsfallet RÅ 2007 not. 161, som avsåg ett förhandsbesked angående inkomstskatt, var omständigheterna följande. Sökanden ägde ett bolag som bedrev värdepappersrörelse. Avsikten var att av bolagets tillgångar skänka kontanter och värdepapper till ett värde av ca 200 milj. kr till en nybildad stiftelse. Enligt Skatterättsnämndens beslut, som fastställdes av Högsta förvaltningsdomstolen, skulle en sådan förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till en stiftelse, och som inte är en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. 1 L, leda till att ägarna i bolaget utdelningsbeskattas.

Det är ostridigt att A utan skattekonsekvenser kan skänka sina andelar i Holdingbolaget, eller en viss del av innehavet, till stiftelsen. Den gåvostruktur han beskrivit innefattar emellertid inte någon sådan överlåtelse, utan i stället att en viss del av bolagets tillgångar överlåts till stiftelsen genom de tänkta inlösen- och likvidationsåtgärderna. *Som ägare av samtliga andelar i berörda bolag bestämmer A ensam över transaktionskedjan och de rättssubjekt och rättshandlingar som tillskapats för ändamålet.*

Det förfarande som valts bygger på rättshandlingar som sedda *var för sig inte kan sägas vara säregna*. Det är emellertid förutbestämt att dessa omgående ska motverkas av andra rättshandlingar så att när förfarandet genomförts ägarförhållandena i Holdingbolaget är oförändrade och övriga tillfälliga dispositioner upplösta. *Vad som kvarstår är den av A åsyftade överföringen av tillgångar i Holdingbolaget till stiftelsen.* Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening bör denna överföring för A:s del skattemässigt behandlas på samma sätt som den överföring som domstolen hade att pröva i RÅ 2007 not. 161.”

HFD ansåg härmed att den verkliga innebörden för A:s gåvostruktur var en annan än den som civilrättslig förelåg och omkvalificerade dispositionen såsom utdelning för A.

4.2.3 Avvägningar i doktrin

4.2.3.1 En polemik i kubik

Att fastställa en taxering utifrån rättshandlingars verkliga innebörd är, baserat på ovan redogjorda rättsfall, en minst sagt komplicerad tolkningsoperation. Den övergripande frågeställningen är huruvida de sakförhållanden som föranlett själva rättshandlingarna ska uppfattas civilrättsligt eller utifrån skattemässiga begrepp och principer.²⁷⁹ En fråga som föranlett *olika* författare inom doktrin att komma till *olika* slutsatser utifrån *olika* typer av terminologiska definitioner i syfte att formulera en metod som i slutändan ter sig direkt *olika* från varandra. Nedan följer en redogörelse av de huvudbidrag som presenterats i doktrin och som tillsammans utgör det rådande forskningsläget på området.²⁸⁰

4.2.3.2 Gäverth och skatterättslig genomsyn

Gäverth, som benämner förfarandet *skatterättslig genomsyn*, definierar tolkningsoperationen som en bedömning utifrån rättshandlingens verkliga ekonomiska innebörd.²⁸¹ Han erkänner civilrättens bäring inom den skatterättsliga tolkningen men menar samtidigt att rättshandlingarna, vars form eller civilrättsliga innebörd inte stämmer överens med den reella ekonomiska innebörden, bör föranleda en s.k. genomsyn.²⁸² Gäverth förordar samtidigt att den skatterättsliga genomsynen, ur rättsäkerhetssynpunkt, enbart bör tillämpas i klara fall.²⁸³ Vad som därvid ligger för handen utvecklar inte Gäverth men framhåller att de upplägg som balanserar på gränsen mellan ett accepterat förfarande och det som lagstiftaren uttalat inte godtagit bör synas genom tolkningsoperationen.²⁸⁴

Gäverth har med stöd i praxis utarbetat en tågordning genom vilken han försökt strukturera HFD:s avgöranden efter de gemensamma avvägningar domstolen utarbetat kring tolkningen av rättshandlingar.²⁸⁵ Prövningen, som även öppnar upp för en eventuell tillämpning av lagen mot skatteflykt alternativt ett underkännande av skenrättshandlingar, följer följande tågordning:

1. Först prövar rättstillämparen huruvida det överhuvudtaget föreligger ett giltigt avtal med hänsyn till exempelvis formkrav vid bolagsbildning eller fastighetsöverlåtelse.²⁸⁶
2. Om det föreligger ett civilrättsligt giltigt avtal prövar man därefter om avtalet är avsedd att fullföljas och ifall det verkligen återspeglar

²⁷⁹ Jfr. Burmeister, *Verklig innebörd* s. 21.

²⁸⁰ Jfr. Burmeister, *Verklig innebörd* s. 62.

²⁸¹ Jfr. Gäverth, *Regeringsrätten och genomsyn* – SvSkT 1996 ref. 736 ff.

²⁸² Jfr. Gäverth & Möller, *Har regeringsrätten frångått genomsyn?* – SN 2007 s. 652 f.

²⁸³ Jfr. Gäverth, *Regeringsrätten och genomsyn* – SvSkT 1996 ref. 767 f.

²⁸⁴ Jfr. Gäverth, *Regeringsrätten och genomsyn* – SvSkT 1996 ref. 767 f.

²⁸⁵ Jfr. Gäverth, *Regeringsrätten och genomsyn* – SvSkT 1996 s. 768 f.

²⁸⁶ Gäverth hänvisar här till RÅ 1989 ref. 62 samt RÅ 1994 ref. 52.

parternas avsikter eller om det därigenom kan anses utgöra en skenrättshandling.²⁸⁷

3. Är rättshandlingen formellt giltig och inte utgör en skenrättshandling prövar man om rättshandlingen givits en riktig benämning – d.v.s. om rättshandlingen verkligen innebär det som den enligt sin ordalydelse anses innebära.²⁸⁸
4. Om det rör sig om flera rättshandlingar som, vid betraktande av dem var och en för sig, inte kan anses ha givits en oriktig benämning ska rättstillämparen sammantaget se till avtalen för att utröna vad de gemensamt utvisar.²⁸⁹
5. Slutligen ska, om prövningen hållit hela vägen, det ekonomiska resultatet av rättshandlingskedjan prövas. Följaktligen bör man, vid den skattemässiga prövningen av rättshandlingskedjan, göra en ekonomisk avstämning för att se om den civilrättsliga innebörden verkligen överensstämmer med den reella ekonomiska effekten av rättshandlingskedjan.²⁹⁰ Om den reella ekonomiska innebörden inte överensstämmer med den formella föreligger det, enligt Gäverth, skäl för genomsyn, varvid den aktuella rättshandlingskedjan ges en annan innebörd än den civilrättsliga.

För att kunna se igenom rättshandlingskedjan menar dock Gäverth att det krävs något mer än att transaktionerna tillkommit i syfte att erhålla skattefordelar.²⁹¹ Förfarandet måste även gå mot ett i lagstiftningen direkt stadgat förbud. Som exempel anför Gäverth situationer när den skattskyldige omvandlar icke avdragsgilla personliga levnadskostnader till avdragsgilla kostnader såsom räntor.²⁹² I de situationer förfarandet inte strider mot lag kvarstår samtidigt möjligheten att pröva förfarandet enligt skatteflyktsregler.²⁹³

4.2.3.3 Bergström och verklig innebörd

I direkt kontrast till Gäverths definition av skatterättslig genomsyn menar Bergström att HFD, i samtliga avgöranden Gäverth anfört som stöd för sin teori, inte tillämpat någon genomsynsmetod.²⁹⁴ I stället anser Bergström att HFD byggt sina domslut på en civilrättslig tolkning inom ramen för

²⁸⁷ Gäverth åberopar RÅ 1951 ref. 27, RÅ 1964 Fi 1927-1299, RÅ 1965 Fi 1894, RÅ 82 Aa 184 och RÅ 1995 ref. 32 som stöd.

²⁸⁸ Jfr. enligt Gäverth HFD:s avgöranden i RÅ 1956 ref. 15, RÅ 1964 Fi 96 och RÅ 84 1:39.

²⁸⁹ Här åberopar Gäverth RÅ 1989 ref. 62 I-II.

²⁹⁰ I den tågordning Gäverth presenterar i *Regeringsrätten och genomsyn* – SvSkT 1996 s. 768 f. presenterar han inget rättsfall som stöd för sitt resonemang i punkten 5. I artikeln *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?* – SN 2007 s. 652 menar dock Gäverth, tillsammans med medförfattaren Möller, att bedömningen kring rättshandlingens ”verkliga ekonomiska innebörd” vunnit stöd genom RÅ 2004 ref. 27.

²⁹¹ Jfr. Gäverth, *Regeringsrätten och genomsyn* – SvSkT 1996 ref. 764.

²⁹² Jfr. Gäverth, *Regeringsrätten och genomsyn* – SvSkT 1996 ref. 764.

²⁹³ Jfr. Gäverth, *Regeringsrätten och genomsyn* – SvSkT 1996 ref. 769.

²⁹⁴ Jfr. Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?* – SN 2003 s. 11 f.

beskattningsrätten.²⁹⁵ Att HFD inte uttryckligen angivit huruvida domstolen tillämpar genomsyn eller gör en civilrättslig bedömning är enligt Bergström beklagligt men rotar sig också i HFD:s tradition av sparsam domskälskrivning.²⁹⁶

Oberoende vad som föranleder HFD:s sparsamma motiveringar anser Bergström att termen skatterättslig genomsyn är ett olyckligt begrepp som bör undvikas.²⁹⁷ Tolkningsoperationen ska i stället benämnas efter vad det faktiskt är – d.v.s. en bedömning av rättshandlingarna efter dess verkliga innebörd. En innebörd som enligt Bergström ska fastställas genom en vanlig civilrättslig avtalsstolkning.²⁹⁸ Genom den civilrättsliga tolkningen kan rättshandlingarna därefter tillerkännas en särskild skatterättslig innebörd, vilket medför en mer funktionell användning utifrån de aktuella skattereglernas syfte. Rättshandlingarna ska, med andra ord, tolkas i såväl sin civilrättsliga som skatterättsliga innebörd.²⁹⁹

Även om den civilrättsliga tolkningen bör ligga till grund för rättshandlingens verkliga innebörd anser Bergström att HFD i vissa fall gjort en för strikt bedömning av rättshandlingarnas verkliga innebörd.³⁰⁰ Något som enligt Bergström även föranlett en förhastad tillämpning av skatteflyktsregler.³⁰¹ Oaktat kritiken om hur formellt HFD bör tolka den civilrättsliga urkunden anser Bergström dock att missbruk av skattesystemet främst bör lösas med stöd av skatteflyktsregler eller annan lagstiftning.³⁰²

4.2.3.4 Hultqvist och civilrättens prejudicerande verkan

Precis som Bergström framhåller Hultqvist att civilrättens prejudiciella förhållande till skatterätten medför att rättshandlingarnas verkliga innebörd måste fastställas utifrån civilrättslig avtalsstolkning.³⁰³ Samtidigt erkänner Hultqvist att det finns många exempel på när civilrättsliga begrepp modifierats och påverkats av principer och egendefinierade omständigheter inom beskattningsrätten.³⁰⁴ En tendens som förvisso avviker från den civilrättsliga definitionen men som likväl erkänns genom lagstiftarens hänvisning till det systemexterna begreppet.³⁰⁵

²⁹⁵ Jfr. Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?* – SN 2003 s. 11 f.

²⁹⁶ Jfr. Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – återigen* – SN 2003 s. 645.

²⁹⁷ Jfr. Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – återigen* – SN 2003 s. 645.

²⁹⁸ Jfr. Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?* – SN 2003 s. 11 f.

²⁹⁹ Jfr. Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?* – SN 2003 s. 13.

³⁰⁰ Jfr. Bergströms resonemang om RÅ 1994 ref. 56, RÅ 1995 ref. 33 och 35 i *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?* – SN 2003 s. 12.

³⁰¹ Jfr. Bergströms resonemang kring RÅ 1998 not. 195 samt RÅ 2001 ref. 66 i *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?* – SN 2003 s. 12.

³⁰² Jfr. Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – återigen* – SN 2003 s. 646.

³⁰³ Jfr. Hultqvist, *Rättshandlingars verkliga innebörd* – SN 2007 s. 697 f.

³⁰⁴ Jfr. Hultqvist, *Rättshandlingars verkliga innebörd* – SN 2007 s. 702 f.

³⁰⁵ Jfr. Hultqvist, *Rättshandlingars verkliga innebörd* – SN 2007 s. 703.

Oberoende civilrättens prejudicerande ställning noterar Hultqvist, liksom Bergström, att civilrätten inte alltid är entydig.³⁰⁶ Rättstillämparen måste därför först bestämma i vilken betydelse termen används i skatterätten för att därefter se till de tilläggsdefinitioner eller modifieringar som skett inom ramen för dess skatterättsliga implementering.³⁰⁷ I de fall ingen unik skatterättslig betydelse kan tillskrivas termen kan man mot rättsystemets koherens dock göra en civilrättslig analys av begreppet.³⁰⁸

Eftersom de ekonomiska konsekvenserna är en följd av de juridiska anser Hultqvist att det är anmärkningsvärt att begreppet ”verklig innebörd” skulle uppfattas som någon sorts ekonomisk verklighet.³⁰⁹ Hultqvist motsätter sig därför Gäverths resonemang om rättshandlingars verkliga ekonomiska innebörd och menar att RÅ 1998 ref. 19 respektive RÅ 2004 ref. 27 gemensamt bekräftar att någon annan tolkning än den civilrättsliga inte kan vinna gehör i högsta instans.³¹⁰ Något som, enligt Hultqvist, bekräftar att det inte finns någon verklig ekonomisk innebörd bortom den civilrättsliga.³¹¹

4.2.3.5 Burmeisters schematiska kategorisering

Genom en schematisk kategorisering av HFD:s praxis försöker Burmeister klargöra hur HFD:s bedömning av sammansatta rättshandlingar kan se ut.³¹² Följaktligen uppehåller även Burmeister sig kring frågan om huruvida civilrätten är prejudicerande vid inkomsttaxeringen eller om taxering istället bör grundas på skatterättsligt normerande bestämmelser och principer.³¹³

Enligt Burmeister kan HFD:s avgöranden delas in i tre olika kategorier (se illustration nedan).³¹⁴ I den första kategorin (kategori 1) kännetecknas avgörandena av att en civilrättslig klassificering legat till grund för beskattning.³¹⁵ I dessa fall använder rättstillämparen, enligt Burmeister, en civilrättslig analys, kvalificering och tillämpning för att utröna det skatterättsligt implementerade begreppet.³¹⁶

³⁰⁶ Jfr. Hultqvist, *Rättshandlingars verkliga innebörd* – SN 2007 s. 697.

³⁰⁷ Jfr. Hultqvist, *Rättshandlingars verkliga innebörd* – SN 2007 s. 697.

³⁰⁸ Jfr. Hultqvist, *Rättshandlingars verkliga innebörd* – SN 2007 s. 698.

³⁰⁹ Jfr. Hultqvist, *Verklig innebörd i nytt rättsfall* – SvSkT 2009 s. 111.

³¹⁰ Jfr. Hultqvist, *Verklig innebörd i nytt rättsfall* – SvSkT 2009 s. 111.

³¹¹ Jfr. Hultqvist, *Verklig innebörd i nytt rättsfall* – SvSkT 2009 s. 111.

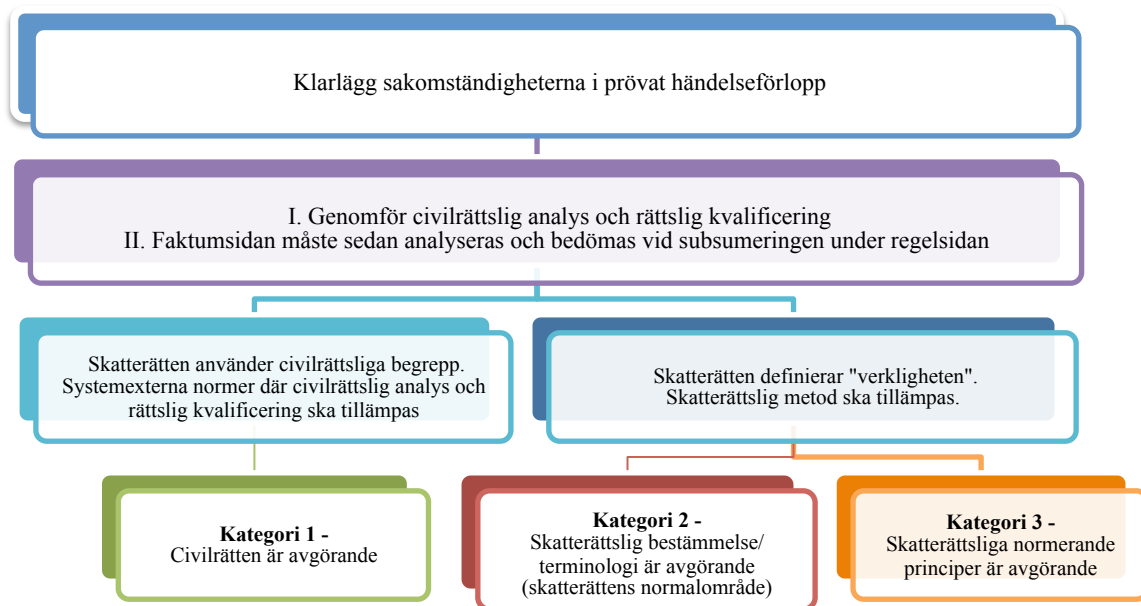
³¹² Se Burmeister, *Verklig innebörd*.

³¹³ Jfr. Burmeister, *Verklig innebörd* s. 23.

³¹⁴ Illustrationen är tagen från Burmeister, *Verklig innebörd* s. 236.

³¹⁵ jfr. Burmeister, *Verklig innebörd* s. 237 ff.

³¹⁶ jfr. Burmeister, *Verklig innebörd* s. 237 ff.



Kategori 2 består i sin tur av rättsfall där en skatterättslig terminologi avgjort utgången i målet.³¹⁷ I dessa fall ska en skatterättslig metod tillämpas för att fastställa "verkligheten" i det aktuella fallet. En metod som även återfinns i kategori 3 men där rättsfallen, till skillnad från kategori 2, avgjorts genom skatterättsligt normerande principer.³¹⁸

Burmeisters schematiska tågordning kan kort förklaras utifrån följande steg.³¹⁹

1. De aktuella sakomständigheterna klarläggs.
2. Utifrån nämnda omständigheter sker sedermera en rättslig kvalificering ske av händelseförloppet. Vad som är relevanta rättsfakta bestäms med utgångspunkt i de skatteregler som aktualiserats i den uppkomna situationen.
3. Därefter tar tolkningsoperationen sin utgångspunkt i var normen definieras. Den metodologiska frågan är följaktligen huruvida bedömningen ska vila på en civilrättslig analys och rättslig kvalificering eller en traditionell skatterättslig tolkningsmetod. Den styrande frågan är följaktligen huruvida normen är ett i inkomstskattelagstiftningen använt civilrättsligt begrepp eller om det är frågan om en fristående skatterättslig norm som inte återfinns i civilrätten.
4. Om den skatterättsliga normen:
 - a. använder sig av civilrättsliga begrepp och ingen annan skatterättslig reglering aktualiserats är civilrätten

³¹⁷ Burmeister, *Verklig innebörd* s. 240 ff.

³¹⁸ Burmeister, *Verklig innebörd* s. 242 ff.

³¹⁹ Jfr. Burmeister, *Verklig innebörd* s. 233 ff., varvid Burmeister går igenom de steg rättstillämparen t.o.m. punkten 5.

- prejudicerande (jfr. kategori 1) varvid en civilrättslig tolkning av rättshandlingskedjan bör ske, alternativt
- b. utgår från en skatterättslig bestämmelse och/eller terminologi bör rättshandlingskedjan tolkas utifrån en skatterättslig tolkningsmetod (jfr. kategori 2), alternativt
 - c. kan härledas från en skatterättslig princip bör rättshandlingskedjan i stället tolkas utifrån en skatterättslig tolkningsmetod (jfr. kategori 3).
5. Utifrån respektive kategori måste rättstillämparen därefter definiera rättshandlingskedjan såsom en *på förhand planerad rättshandlingskedja* alternativt en *rättshandlingskedja som är nära knutna och beroende av varandra*.³²⁰ Beroende på vilken typ av rättshandlingskedja inom vilken typ av kategori är olika avgöranden prejudicerande.³²¹

Av Burmeister modell kan man utläsa att Gäverths skatterättsliga genomsyn inte kan aktualiseras i de fall en rättshandlingskedja faller inom kategori 1.³²² Med det sagt menar inte Burmeister att en skatterättslig genomsyn tillåts inom kategori 2 och 3. I nämnda kategorier framhåller Burmeister i stället att parterna, som normalt sett råder över den civilrättsliga transaktionen (med därtill följande skatterättsliga innebörd), i dessa situationer inte kan frångå den skattemässiga karaktären.³²³ Om en person exempelvis uppbär ersättning i natura för utförd arbetsprestation är detta en förmån, vilken ska beskattas oberoende hur den civilrättsligt kvalificerats.³²⁴ Följaktligen intar Burmeister en hållning som till viss mån efterliknar Hultqvist tveksamma inställning till skatterättslig genomsyn.

4.3 En reflektion om rättshandlingens form och funktion

Ovan redogjord diskurs kan, i linje med inledningen till avsnitt 4.2.3, summeras så att *olika* författare kommit till *olika* slutsatser utifrån *olika* typer av terminologiska definitioner i syfte att formulera metoder som i slutändan ter sig direkt *olika* från varandra. Följaktligen är det, till skillnad från presentationen av doktrin under avsnitt 3.3, svårt att med säkerhet fastställa några klara tendenser om hur rättshandlingens form bör tolkas. Något som blir än svårare om man utifrån HFD:s avgöranden försöker fastställa vilken ställning rättshandlingars form har *de lege lata*. I syfte att frångå den polemik som utvecklats i doktrin kommer den följande delanalysen fokusera på de likheter som kan utläsas ur såväl praxis som doktrin i syfte att finna ett par gemensamma nämnare i tillämpningen.

³²⁰ Jfr. Burmeisters inledande definition av rättshandlingskedjor i *Verklig innebörd* s. 54 ff.

³²¹ Burmeister, *Verklig innebörd* s. 237 ff.

³²² Jfr. Burmeister, *Verklig innebörd* s. 147 f.

³²³ Jfr. Burmeister, *Verklig innebörd* s. 202.

³²⁴ Jfr. Burmeister, *Verklig innebörd* s. 202.

Gemensamt för Gäverth, Bergström, Hultqvist och Burmeister är att de alla erkänner civilrättens bäring inom den skatterättsliga tolkningen av rättshandlingar. Samtidigt anser Bergström, Hultqvist och Burmeister att civilrättens prejudicerande ställning, i kombination med föreskriftskravet, medför att civilrätten är överordnad skatterätten. Något som står i tvärt kontrast till Gäverth, som utifrån argumenten om genomsyn, vidhåller att rättshandlingar vars form inte stämmer överens med den reella ekonomiska innebörden bör omkvalificeras. Oberoende Gäverths bedömning om den reella ekonomiska innebörden är de fyra dock överens om att man initialt bör pröva rättshandlingen utifrån en civilrättslig avtalstolkning. Hur denna civilrättsliga prövning däremot bör ske – därom tvistar de lärde.³²⁵

Av HFD:s praxis framgår dock att den civilrättsliga tolkningen bör ske utifrån en helhetssyn.³²⁶ I de fall flera rättshandlingar ligger för handen bör man utifrån en samlad bedömning fastställa en gemensam transaktionskedja, varvid säregna eller direkt atypiska dispositioner särskilt bör ses som en enhet.³²⁷ När händelseförloppet är fastställt kan man därefter, genom en traditionell civilrättslig avtalstolkning, fastställa rättshandlingens verkliga innebörd. I HFD:s praxis har parternas intressesfär samt avtalets fördelning av rättigheter och skyldigheter särskilt uppmärksammats.³²⁸ I de fall en rättshandlingskedja legat till grund för prövning har även kommersiella faktorer, med vidare hänsyn till tid och rum, vägts in i tolkningen.³²⁹ Med grund i nämnda civilrättsliga tolkning ska beskattning därigenom ske på grundval av rättshandlingarnas verkliga innebörd, oberoende vilken beteckning avtalen åsatts.³³⁰ Och det är även här HFD:s bedömning går isär.

I vissa fall förordar HFD att rättshandlingens ekonomiska effekt bör ligga till grund för tolkningen.³³¹ I andra fall menar HFD att de skattemässiga konsekvenserna av dispositionen saknar betydelse för bedömningen av rättshandlingen.³³² Med undantag för direkt konstlade upplägg är det därför svårt att fastställa hur rättshandlingen generellt bör tolkas.³³³ Det enda som framgår med önskvärd tydlighet är att domstolen ställer tämligen höga krav för att en omkvalificering ska ske.³³⁴ Så högt att domstolen ofta föredrar att tillämpa skatteflyktsregler framför att omkvalificera rättshandlingen.³³⁵ Att genom tolkning fränkänna rättshandlingar dess formella innehåll eftersom de leder till vissa oönskade skatteeffekter sker därför väldigt restriktivt.

Men om rättshandlingen tolkas så restriktivt – varför aktualiseras frågan om rättshandlingens verkliga innebörd ständigt i HFD:s praxis? Undertecknad

³²⁵ Se avsnitt 4.2.3.

³²⁶ Jfr. RÅ 1994 ref. 56.

³²⁷ Jfr. RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27, RÅ 2010 ref. 51 och HFD 2012 ref. 13.

³²⁸ Jfr. RÅ 1989 ref. 127 och RÅ 1994 ref. 52 I och II.

³²⁹ Jfr. RÅ 1994 ref. 52 I och II.

³³⁰ Jfr. RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27, RÅ 2010 ref. 51 och HFD 2012 ref. 13.

³³¹ Jfr. RÅ 1987 ref. 78 och RÅ 1994 ref. 52 I och II.

³³² Jfr. RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2004 ref. 27.

³³³ Jfr. RÅ 2000 ref. 56.

³³⁴ Jfr. RÅ 2010 ref. 51.

³³⁵ Jfr. bl.a. RÅ 1990 ref. 101 I och II.

tror, med reservation för lite väl spekulativa slutsatser, att detta dels har att göra med avgörandenas karaktär, dels med de snäva slutsatser som gjorts i praxis och dels som en följd av Skatteverkets processföring.

Till skillnad från de avgöranden som rör tolkning av statiska rättsnormer utgår ovan redogjorda rättsfall från varierande rättshandlingar och dispositioner. Avgörandena blir därmed mer *in casu-betonade*, vilket effektivt påverkar nämnda rättsfalls prejudikatvärde. Att fastställa en för samtliga fall enhetlig tågordning eller angreppssätt med utgångspunkt i ett typ av förfarande är därmed förrädisk, vilket innebär att allt för få fall tas upp till prövning av HFD. Följaktligen är det upp till kammarrätten att i mångt och mycket klargöra hur en rättshandling i det uppkomna fallet bör bedömas, vilket riskerar att öppna upp för en spretig underrättspraxis på området.

Utöver det låga prejudikatsvärdet är ovan hörda röster (och då främst Hultqvist och Gäverth) benägna att dra långtgående slutsatser utifrån HFD:s praxis i syfte att fastställa en skenbar förutsebarhet om hur HFD tolkar rättshandlingar. Även Burmeister tenderar, enligt undertecknad, att i sin modell kategoriskt argumentera för att de flesta avgöranden ska falla under kategori 1, vilket effektivt erkänner rättshandlingarnas överordnade form framför funktion. Vilket bakomliggande syfte som speglar dessa slutsatser vill undertecknad inte spekulera i, även om ett ökat erkännande för rättshandlingens form onekligen gynnar de intressen som kan förmedla invecklade skattemässiga dispositioner med en större förutsebarhet. Oberoende syfte medför de olika uppfattningarna i doktrin att olika slutsatser kan ske utifrån respektive modell, vilket spär på processbenägenheten.

Men ingen rök utan eld – även Skatteverket bidrar till att utveckla praxis utifrån myndighetens processföring. Med risk att överskrida framställningens inledande avgränsning tror jag att svaret går att finna i de initiala revisionspromemorior, slutliga beslut och obligatoriska omprövningsbeslut som sker i samband med Skatteverkets initiala prövning. Eftersom Skatteverket, i egenskap av första instans, prövar de dispositioner (förhandsbesked undantaget) som sedermera mynnar ut i HFD:s avgöranden avgränsas rättsfrågorna redan i det slutliga beslut Skatteverket fattar i taxeringen. Samtidigt kan Skatteverket inte, i detta initiala skede, pröva frågan om skatteflykt, vilket först får ske inom ramen för domstolsprövning i förvaltningsrätten. Som en följd därav måste Skatteverket anföra samtliga grunder, inklusive de som avser skatteflykt, i sitt taxeringsbeslut vilket medför att argumentationen måste ta sin utgångspunkt i verklig innebörd med vidare hänsyn till de skattemässiga effekterna som följer av den prövade rättshandlingen. Domstolsprövningen måste därför utgå från ett flertal tolkningsargument som i en glidande skala från tolkning av rättsnorm, till tolkning av rättshandlingens verkliga innebörd slutligen kan mynna ut i argument om skatteflykt. Något som onekligen bidrar till frågans komplexitet.

Oaktat vad som föranlett rättsläget kan man konstatera att tolkningen av rättshandlingens verkliga innebörd sker från fall till fall. För att en omkvalificering ska kunna ske måste man utifrån en civilrättslig tolkning kunna konstatera att rättshandlingens form avviker från dess funktion. Att förfarandet enbart tillkommit i syfte att kringgå skatt är dock inte skäl nog för att underkänna förfarandet – handlingen måste civilrättsligt ha kunnat angripas med hänsyn till parternas prestationer, intressesfär samt andra kommersiella faktorer för att kunna omkvalificeras. HFD tenderar därför att tolkningsmässigt fria snarare än fälla – eller som Benjamin Franklin förtjänstfullt uttrycker det:

”When in doubt, do without.”

5 Några synpunkter - de sententia ferenda

Av redogörelsen ovan framgår att skatterättslig tolkning, oberoende huruvida det rör sig om en avvikelse från lagstiftningens ordalydelse eller rättshandlingens form, i stor utsträckning är begränsad till den rubricering och formulering som följer av rådande rättsfaktum eller aktualiserad rättsregel. HFD följer följaktligen de offentlighetsrättsliga ramar för vilken domstolen verkar inom i syfte att upprätthålla kravet på legalitet och värdet av förutsebarhet.

Något som i sammanhanget faller sig naturligt. För i ett rättsområde varigenom man rättfärdigar ett inskränkande av medborgares *negativa rättigheter* (jfr. rätten till egendom) i syfte att omfördela och upprätthålla *positiva rättigheter* (jfr. t.ex. rätten till utbildning) genom tvångskonfiskatoriska inslag är rättssäkerhetsaspekterna centrala. Politiska jämlikhetssträvanden eller andra målsättningar måste därför ske inom ramen för rättsstaten – majoritetens mål får följaktligen inte inskränka minoritetens rättigheter. De fiskala avvägningar som följer av omfördelningspolitiska resonemang måste grundas i en förutsebar och rättssäker verkställighet såväl i den initiala prövningen hos förvaltningsmyndigheten som i den följande domstolsprövningen.

Rättstillämparens domskrivning är därigenom ett centralt verktyg för att legitimera ett uttag av skatt. Utifrån ovan redogjorda avgöranden framstår dock HFD:s domskrivning som alltför kortfattad – särskilt i de fall som rör tolkning av rättsregler. Huruvida detta vilar i den juridiska argumentationens deduktiva uppställning eller prejudikatinstansens strävan efter domskrivning *ratio decidendi* ger visst fog för diskussion. Gemensamt för redogjorda rättsfall är dock att de, enligt min ringa mening, saknar tillräckligt utförliga redogörelser av domstolens avvägningar för att fullt ut kunna legitimera domstolens tolkningsslut. I syfte att höja tolkningsförfarandet ur dess rättsliga dunkel hade en mer frispråkig domskrivning varit välkommen, varvid rättstillämparen, i linje med den anglosaxiska *Common law-traditionen*, kan utveckla sina resonemang *obiter dicta*. En nästintill redaktionell ändring som, i linje med Nordlunds tillägg i RÅ 1985 1:85, hade öppnat upp för en ökad transparens med en större förutsebarhet som följd.

Ett annat välkommet initiativ hade varit en närmare diskussion om den civilrättsliga metodens lämplighet vid tolkning av rättshandlingar i en skatterättslig kontext. Av framställningen ovan innebär civilrättens styrande verkan att skatterättsliga spørsmål tenderar att lösas med hjälp av civilrättsliga verktyg. Verktyg som med hänsyn till den civilrättsliga tolkningens syfte – att fastställa vad som ska gälla mellan två parter enligt ett avtal – är dåligt anpassade efter ämnets offentlighetsrättsliga karaktär. I

stället borde tolkningen av rättshandlingen ske utifrån en annan typ av metod, eller i vart fall ske i enlighet med en civilrättslig situation som efterliknar den skatterättsliga – såsom konkursförfarandet vid återvinning. För även ifall inte samma skyddsintressen och värden aktualiseras i respektive rättslig disciplin efterliknar förutsättningarna i skatteförfarandet det av konkursförfarandet (jfr. en tolkning av ett trepartsförhållande – varvid två kontrahenter ingår avtal i syfte att undgå det krav, skatterättsligt eller fordringsmässigt, en tredje myndighetspart framställer). Varför borde civilrättsliga rättshandlingar kunna frånses när det gäller säkerställandet av en persons privata fordran och inte när det gäller ett av det offentliga framställt skatteanspråk?

Med risk för att återigen tangera framställningens avgränsning kan skatteflyktslagen nämnas som ett alternativ till omkvalificering. Denna av legalister angripna generalklausul har särskilt uppmärksamats som ett avsteg från värdet av förutsebarhet och legalitetsprincipens föreskriftskrav. Samtidigt innebär bestämmelsen ett nödvändigt verktyg och komplement till sedvanlig tolkning i de fall (jfr. under avsnitt 4) en omkvalificering inte kan ske.

Oavsett vilken angreppsvinkel som anläggs från fiskalt håll – ett argumentativt ställningstagande utifrån en systematisk tolkning av bestämmelsen, en omkvalificering av en rättshandling utifrån verklig innebörd eller en tillämpning av skatteflyktsregler – kommer de dispositioner den skattskyldige företar precis utanför lagens ordalydelse att prövas utifrån skattemässiga argument som han eller hon inte räknat med. Precis som all form av kommunikation, vare sig det är skatterättsliga kvalifikationsnormer eller ordväxlingen mellan två personer, vilar på att en *sändare* utifrån ett *syfte* framför ett *budskap* genom ett *medium* till en *mottagare*, så kommer såväl brister i avsändarens uttryck (d.v.s. lagen) som mottagarkretsens (d.v.s. rättstillämparen, myndigheten och medborgarens) tolkning att resultera i olika uppfattningar om vad som har förmedlats (d.v.s. vad som är gällande rätt). Den kommunikativa felmarginal, som matematiskt benämnts den ”mänskliga faktorn”, kommer alltid, direkt eller indirekt, medföra vissa oklarheter. Frågan är vem som bör bära risken för denna oklarhet – det allmänna, eller den som företar den ekonomiska dispositionen?

Som så mycket annat måste en sådan fråga skötas inom vissa resurser. Samtidigt innebär den allt mer eroderade skattebasen att det offentliga resurser minskar. I samma andetag som vi ställer oss frågan om hur långtgående socialskydd vi kan bekosta måste vi även våga fråga oss hur långtgående rättskydd vi har råd med. Har samhället verkligen råd att avstå från de skatterättsliga verktyg som krävs för att bekämpa skatteflykt?

Mitt svar är nekande. För även om land ska med lag byggas måste frågan ställas – av vem och för vilka?

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Förarbeten

Regeringens proposition 1993/94:130,
Ändringar i brottsbalken m.m. (ansvarsfrihetsgrunder m.m.).

Lagsamlingar

Munck, Johan (red.),
Sveriges rikes lag: gillad och antagen på riksdagen år 1734, stadfäst av Konungen den 23 januari 1736. Med tillägg innehållande författningar som utkommit från trycket fram till början av januari 2014,
Norstedts Juridik, 135 uppl., Stockholm, 2014.

Myndighetspublikationer

Skatteverkets handledning,
Handledning för beskattning av inkomst vid 2014 års taxering del 1,
SKV 399, 1 uppl.

Domstolsverkets handledning om god domarsed,
God domarsed – Om etik och ansvarstagande,
Domstolsverket, 1 uppl., Västerås, 2010.

Utredningar

Obligationsrättskommitténs betänkande,
Förslag till lag om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område, lag om avbetalningsköp m.m.,
Stockholm, 1914.

Statens offentliga utredningar – SOU 1931:40,
Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m.m.

Doktrin

Litteratur

Adlercreutz, Axel & Gorton, Lars,
Avtalsrätt I,
Juristförlaget, 13 rev. uppl., Lund, 2011.

Adlercreutz, Axel & Gorton, Lars,
Avtalsrätt II,
Juristförlaget, 4 uppl., Lund, 2010.

Botein, Bernard,
Trial judge: the candid, behind-the-bench story of Justice Bernard Botein,
Simon and Schuster, New York, 1952.

Bergström, Sture,
Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel,
LiberFörlag, 1 uppl., Stockholm, 1984.

Bergström, Sture,
Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang,
LiberFörlag, 1 uppl., Stockholm, 1978.

Bogdan, Michael,
Komparativ rättskunskap,
Norstedts juridik, 2 uppl., Stockholm, 2003.

Burmeister, Jari,
Verklig innebörd: en studie av inkomstskattepraxis,
Norstedts Juridik, 1 uppl., Stockholm, 2012.

Danelius, Hans,
Mänskliga rättigheter i europeisk praxis: en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna,
Norstedts juridik, 4 uppl., Stockholm, 2012.

Eckhoff, Torstein,
Rettskildelære,
Tano, 3 uppl., Oslo, 1993.

Ekelöf, Per Olof & Edelstam, Henrik,
Rättegång I,
Norstedts juridik, 8 rev. uppl., Stockholm, 2002.

Foucault, Michel,
This is not a pipe,
University of California P., Berkeley, 1983.

Graff Nielsen, Jacob,
Legalitetskravet ved beskatning: de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer,
Jura, 1 uppl., Köpenhamn, 2003.

Gäverth, Leif,
Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor: en skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationell skatteplanering med underrespektive överkapitaliserade bolag,
Uppsala universitet, Uppsala, 1999.

Holmbäck, Åke & Wessén, Elias (red.),
Svenska landskapslagar. Ser. 1, Östgötalagen och Upplandslagen,
Geber, Stockholm, 1933.

Hultqvist, Anders,
Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen,
Juristförl., Stockholm, 1995.

Häthén, Christian,
Stat och straff: rättshistoriska perspektiv,
Studentlitteratur, Lund, 2004.

Kellgren, Jan,
Mål och metoder vid tolkning av skattelag: med särskild inriktning på användning av förarbeten,
Iustus, Uppsala, 1997.

Ljungman, Seve,
Om skattefordran och skatterestitution,
Almquist & Wiksell, 1 uppl., Uppsala, 1947.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal Teresa,
Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt,
Studentlitteratur, 14 uppl., Lund, 2013.

Moëll, Christina,
Proportionalitetsprincipen i skatterätten,
Juristförlaget, Lund, 2003.

Montesquie, Charles-Louis de Secondat,
*Om lagarnas anda eller det förhållande som bör råda mellan lagarna och
respektive styrelses författning, seder, klimat, religion, handel etc: vartill
författaren fogat nya forskningar över de romerska successionslagarna, de
franska lagarna och feodallagarna,*
Ratio, Stockholm, 1990.

Olivecrona, Karl,
Rättsordningen: idéer och fakta,
Gleerup, Lund, 1966.

Ogorek, Regina,
*Richterkönig oder Subsumtionsautomat?: zur Justiztheorie im 19.
Jahrhundert,*
Klostermann, 1 uppl., Frankfurt am Main, 1986.

Peczenik, Aleksander,
Juridikens metodproblem: rättskällevärd och lagtolkning,
Almqvist & Wiksell, Stockholm, 1974.

Peczenik, Aleksander,
Vad är rätt? - Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation,
Fritze, 1. uppl., Stockholm, 1995.

Persson Österman, Roger,
Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen,
Juristförl., 1 uppl., Stockholm, 1997.

Pinker, Steven,
The language instinct: the new science of language and mind,
Penguin, 1 uppl., London, 1995.

Påhlsson, Robert,
Hunden klockan tre och fjorton,
Iustus, 1 uppl., Uppsala, 2005.

Påhlsson, Robert,
Inledning till Skatterätten,
Iustus, 2 uppd. uppl., Uppsala, 2001.

Påhlsson, Robert,
Konstitutionell skatterätt,
Iustus, 2 utök. uppl., Uppsala, 2011.

Rosander, Ulrika,
Generalklausul mot skatteflykt,
Jönköping: Internationella handelshögskolan, Jönköping, 2007.

Ross, Alf,
Om ret og retfærdighed: en indførelse i den analytiske retsfilosofi,
Nyt nordisk forlag Arnold Busck, 3 uppl., Köpenhamn, 1971.

Shannon, Claude E. & Weaver, Warren,
The mathematical theory of communication,
University of Illinois Press, Urbana, Ill., 1949.

Strömholm, Stig,
Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära,
Norstedts juridik, 5 uppl., Stockholm, 1996.

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria & Öberg, Jesper,
EU-skatterätt,
Iustus, 3 uppl., Uppsala, 2011.

Snyder, John Parr,
Map projections: a working manual,
The Survey, 1 rev. upplaga, Washington, 1987.

Tjernberg, Mats,
Fåmansaktiebolag: en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.,
Iustus, Uppsala, 1999.

Tuori, Kari,
Rättens nivåer och dimensioner,
Juridiska fakulteten vid Helsingfors universitet, Helsingfors, 2008.

Artiklar

Aldén, Stefan,
Regelkonkurrens vid rättstillämpningen,
Skattenytt 1998 s. 560-566.

Arnold, Brian J.,
The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality,
Bulletin for International Taxation 2010 (volume 64) no. 1 s. 2-15.

Arvidsson, Richard,
Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor. Några synpunkter med anledning av en doktorsavhandling,
Svensk Skattetidning 1999 s. 195-233.

Bergström, Sture,
Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag?
Skattenytt 1984 s. 309-327.

Bergström, Sture,
Regeringsrättens tolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?,
Skattenytt 2003 s. 2-13.

Bergström, Sture,
Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – återigen,
Skattenytt 2003 s. 645-646.

Bergström, Sture,
Tolkning och tillämpning av skattelag,
Skattenytt 1995 s. 341-343.

Bergström, Sture,
Tolkning och tillämpning av skattelag,
Skattenytt 1997 s. 351-352.

Dahlberg, Mattias,
*Om principer vid tolkningen av skattelag – Kommentar till Kari S. Tikkas
anförande*,
Skattenytt 2004 s. 664-666.

Gäverth, Leif,
Regeringsrätten och genomsyn,
Svensk Skattetidning 1996 s. 738-772.

Gäverth, Leif, Möller, Lars,
Har Regeringsrätten frångått genomsyn?,
Skattenytt 2007 s. 652-662.

Hjerner, Lars,
Sken – bulvanskap – kringgående, i *Festskrift till Hans Thornstedt*,
Norstedt, Stockholm, 1983.

Hultqvist, Anders,
Rättshandlingar verkliga innebörd,
Skattenytt 2007 s. 696-703

Hultqvist, Anders,
Verklig innebörd i nytt rättsfall,
Svensk Skattetidning 2009 s. 106-111.

Kleist, David,
*Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen
och intern rätt*,
Skattenytt 2008 s. 708-714.

Jareborg, Nils,
Rättsdogmatik som vetenskap,
Svensk Juristtidning 2004 s. 1-10.

Kellgren, Jan,
Något om normativa resonemang i rättsdogmatisk forskning,
Svensk Juristtidning 2002 s. 514-530.

Lindblom, Per Henrik,
"Lagtolkning eller rättstillämpning?", i Festskrift till Lars Welamson,
Norstedt, Stockholm, 1988.

Lindencrona, Gustaf,
Förarbetenas betydelse vid tolkning av svensk skattelag, i *Festskrift till Hans Thornstedt*,
Norstedt, Stockholm, 1983.

Mattson, Nils,
Hur tolkas skattelag?,
Svensk Skattetidning 1981 s. 291-313.

Melz, Peter,
Lagtolkningsmetoder – synpunkter i anledning av rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter,
Skattenytt 1992 s. 613-620.

Melz, Peter,
Lagtolkningsmetoder – ytterligare synpunkter i anledning av ett nytt rättsfall,
Skattenytt 1993 s. 138-142.

Peczenik, Aleksander,
Juridikens allmänna läror,
Svensk Juristtidning 2005 s. 249-272.

Peczenik, Aleksander,
Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper,
Skattenytt 1998 s. 536-540.

Påhlsson, Robert,
Intuition och rättfärdigande i skatterätten,
Skattenytt 1998 s. 541-549.

Påhlsson, Robert,
Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen,
Skattenytt 2014 s. 554-570.

Påhlsson, Robert,
Rättsäkerhet och skatterättslig argumentation,
Svensk Skattetidning 1998 s. 769-776.

Rydin, Urban,
Ytterligare några ord om HFD:s lagtolkning,
Skattenytt 2014 s. 25-41.

Simon-Almedal, Teresa,
*Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom – Eller;
vad är karta, vad är verklighet?,*
Juridisk tidskrift 2012/13 s. 598-619.

Simon-Almedal, Teresa,
Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott,
Svensk Skattetidning 2011 s. 314-331.

Strömholm, Stig,
*Användning av utländskt material i juridiska monografier – några
anteckningar och förslag,*
Svensk Juristtidning 1971 s. 251-263.

Tikka, Kari,
Om principer vid tolkning av skattelag,
Skattenytt 2004 s. 656-663.

Tikka, Kari,
Anmälan av Anders Hultqvist Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning,
Skattenytt 1996 s. 52-57

Tjernberg, Mats,
Regeringsrättens strikta lagtolkning,
Skattenytt 2003 s. 14-22.

Tjernberg, Mats,
Tolkning och tillämpning av skattelag,
Skattenytt 2009 s. 356-360.

Tjernberg, Mats,
Tolkning och tillämpning av skattelag,
Skattenytt 2012 s. 370-374.

Welinder, Carsten,
Något om motivens betydelse för lagtolkning,
Svensk Juristtidning 1953 s. 78-89.

Otryckta källor

Elektroniska källor

Hirschfeldt, Johan,
Lagkommentar till 1 kap. RF,
Karnovs lagkommentar.

Luxembourg Leaks: Global Companies' Secrets Exposed,
Hämtad från ICIJ:s hemsida den 1 januari 2015 kl. 19:04,
<http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks>

Rättsfallsförteckning

Regeringsrättens årsbok

RÅ 1978 1:40

RÅ 1980 1:68

RÅ 1981 1:25

RÅ 1981 1:78

RÅ 1983 1:31

RÅ 1985 1:85

RÅ 1987 ref. 6

RÅ 1987 ref. 11

RÅ 1987 ref. 78

RÅ 1989 ref. 62 I

RÅ 1989 ref. 62 II

RÅ 1989 ref. 127

RÅ 1990 ref. 101 I

RÅ 1990 ref. 101 II

RÅ 1992 ref. 60

RÅ 1993 ref. 57

RÅ 1993 ref. 86

RÅ 1994 ref. 31

RÅ 1994 ref. 52 I

RÅ 1994 ref. 52 II

RÅ 1994 ref. 56

RÅ 1995 ref. 32

RÅ 1996 ref. 5
RÅ 1996 ref. 101
RÅ 1997 ref. 54
RÅ 1998 ref. 2
RÅ 1998 ref. 6
RÅ 1998 ref. 19
RÅ 1998 ref. 25
RÅ 1998 ref. 27
RÅ 1998 ref. 29
RÅ 1999 ref. 22
RÅ 1999 ref. 60
RÅ 2000 ref. 26
RÅ 2000 ref. 43
RÅ 2000 ref. 45
RÅ 2000 ref. 56
RÅ 2002 ref. 15
RÅ 2002 ref. 21
RÅ 2002 ref. 106
RÅ 2003 ref. 57
RÅ 2004 ref. 27
RÅ 2000 ref. 56
RÅ 2004 not. 79
RÅ 2007 not. 161
RÅ 2008 not. 169

RÅ 2010 ref. 51

Högsta förvaltningsrättens årsbok

HFD 2011 ref. 42

HFD 2011 ref. 79

HFD 2012 ref. 13

HFD 2013 ref. 43