

# Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom. Eller vad är karta, vad är verklighet?

TERESA SIMON-ALMENDAL

## 1. Inledning

I förevarande artikel behandlas civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom.<sup>1</sup> Ämnet är inte nytt. Snarare har skatterättens förhållande till civilrätten under lång tid varit föremål för diskussion.<sup>2</sup> Bergström behandlade t.ex. redan år 1978 civilrättsliga termers användning i skatterättsliga sammanhang.<sup>3</sup> Grönfors och Grosskopf analyserade i en artikel från 1990 avtalsrättens tillämpning inom det skatterättsliga området,<sup>4</sup> och Grosskopf har härefter diskuterat om det finns en särskild skatterättslig civilrätt.<sup>5</sup> Förevarande artikel utgör ett bidrag till diskussionen.

Det skatterättsliga intresset för civilrätten sammanhänger delvis med civilrättens prejudicerande betydelse för skatterätten, dvs. med det faktum att skatterättsliga rättsföljder är kopplade till civilrättsliga rättsfigurer och institut, som de skattskyldiga kan förfoga över. Därmed kan de påverka och styra skatteuttaget, t.ex. i minskande riktning. Civilrättens betydelse för skatterätten kan dock också förklaras med att de skatterättsliga reglerna ofta

<sup>1</sup> Jag vill rikta ett varmt tack till professorerna Peter Melz, Jori Munukka och Mauro Zamboni för väderfulla synpunkter på artikeln.

<sup>2</sup> Se t.ex. Helmers, Dag, *Kringgående av skattelag*, Stockholm 1956, Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Stockholm 1978 och *Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel*, Stockholm 1984, liksom även Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm 1995, s. 480 f. och i *Skattenytt*, SN, 2007, s. 696 ff.

<sup>3</sup> Se Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt. En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Stockholm 1978.

<sup>4</sup> Se Grosskopf, Göran & Grönfors, Kurt i SN 1990 nr 6, s. 353 ff.

<sup>5</sup> Se Grosskopf, Göran i *Festskrift till Kurt Grönfors*, Göteborg 1991, s. 211 ff.

är konstruerade utifrån civilrättsliga termer och begrepp, vilkas närmare innebörd och betydelseinnehåll måste sökas i civilrätten för att den skatterättsliga regeln ska bli begriplig. Från ett skatterättsligt perspektiv kan det handla om vilken preciserad betydelse de civilrättsliga begreppen ska ha vid beskattningen, och om det är möjligt att bortse från civilrättsligt giltiga rättshandlingar av det skälet att man ogillar det skattemässiga utfallet. Inte sällan handlar det om att söka fastställa en rättshandlings eller transaktionskedjas verkliga civilrättsliga innebörd. Ett klargörande i detta avseende är nödvändigt för att den skattskyldiges handlande ska gå att inordna under det skatterättsliga regelverket. Den civilrättsliga klassificeringen är med andra ord central för beskattningen.

På ett mer övergripande plan tenderar man alltså, när man står inför ett skatterättsligt tolknings- eller tillämpningsproblem, att söka stöd och vägledning i civilrätten. Det sagda gäller såväl då det gäller att klarlägga en terms eller ett begrepps närmare innebörd och mening, som då det finns misstanke om att den skattskyldiges handlande inbegriper skenrättshandlingar eller felaktigt rubricerade rättshandlingar. Med utgångspunkt i ett antal valda exempel syftar artikeln till att diskutera *huruvida det är en funktionell tolkningsmetod för skatterättsligt vidkommande att söka stöd och vägledning i civilrätten*, då någon lösning inte står att finna inom det skatterättsliga regelverket. Är en sådan metodansats rentav lämplig? Artikeln gör inte anspråk på att vara heltäckande och måste av utrymmesskäl begränsas. Här finns säkerligen fler intressanta gemensamma beröringspunkter och frågeställningar, som det kan finnas anledning att återkomma till.

Artikeln är disponerad så att i avsnitt 2 diskuteras användningen av civilrättsliga termer och begrepp i en skatterättslig kontext. Den centrala frågan här är om begreppen har ett enhetligt för hela rättsordningen gällande innehåll, eller om detta modifieras beroende på det faktiska och rättsliga sammanhanget? I avsnitt 3 riktas fokus främst mot civilrättens betydelse som grund för skatteplanering och mot innebörden av skenrättshandlingar och felaktigt rubricerade rättshandlingar. Här diskuteras också frågan om huruvida civilrättslig ogiltighet automatiskt medför skatterättslig sådan. I avsnitt 4 diskuteras skatterättens betydelse för civilrättsliga bedömningar. Här ligger tonvikten på sådana avtal som inbegriper överenskommelser om skattebrott och på avtal som förutsätter skattefrihet i visst avseende. I det avslutande avsnitt 5 görs en sammanfattande analys.

## 2. Civilrättsliga termer och begrepp i en skatterättslig kontext

### 2.1 Inledning

De skatterättsliga reglerna är, som nämnts, ofta konstruerade med ett rättsfaktumled som inbegriper civilrättsliga förhållanden, till vilka knyts skatterättsliga rättsföljder. Genom sitt val av civilrättslig disposition kan därför den skattskyldige påverka skatteuttaget. Mer precist kan sägas att många skatterättsliga normer är utformade med *systemexterna rättsfaktaled*, varmed avses sådana normer som kännetecknas av att rättsfaktumledet refererar till någonting *utanför* systemet.<sup>6</sup> Härigenom kvalificeras andra rättsliga, ekonomiska, faktiska m.fl. händelser och förhållanden till rättsfakta i det aktuella systemet. Genom exempelvis rekvisitet gåva eller köp kvalificeras fakta från ett annat rättsområde, civilrätten, in i det skatterättsliga systemet. I dessa och andra fall talar man om *prejudicerande rättsfakta*.

En central fråga i detta sammanhang är om det går att ”lita på” att de civilrättsliga termerna och begreppen, använda i en skatterättslig kontext, behåller sitt civilrättsliga betydelseinnehåll, eller om detta varierar beroende på det rättsliga sammanhanget. Är det korrekt att tala om *begrepps enhetliga innehåll*? Sett utifrån den allmänna målsättningen om rättssystemets koherens, dvs. inre sammanhang och samstämmighet, bör svaret på frågan bli jakande.<sup>7</sup> Krav på förutsebarhet och därmed rättssäkerhet gör sig också gällande i sammanhanget. Den enskilde bör kunna räkna med att vad som t.ex. civilrättsligt betecknas såsom gåva också skatterättsligt ges denna innebörd. Kanske är dock svaret inte fullt så enkelt som ett oreserverat ja. Nedan diskuteras frågeställningen utifrån exemplen kapitalförsäkring och ränta.

<sup>6</sup> Se Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm 1995, avsnitt 6.4. Hultqvist gör en distinktion mellan olika typer av rättsfakta. Han skiljer således mellan normer som konstruerats med systemexterna rättsfakta, normer med systeminterna rättsfakta och normer med systemspecifika rättsfakta. För systemexterna rättsfakta har redogjorts ovan. Med normer med *systeminterna* rättsfakta avser han sådana normer, vilkas rättsfaktumled direkt anknyter till rättsföljderna i andra normer i samma normsystem, exempelvis det inkomstskatterättsliga normsystemet. Dessa rättsfakta har funktionen att vidarekvalificera tidigare skapade rättsliga egenskaper så att normerna tillsammans bildar en normkedja. Normer med *systems specifika* rättsfakta är sådana normer där rättsfakta utgörs av begrepp som är specifika för det särskilda rättssystemet i fråga.

<sup>7</sup> Diskussionen om rättsordningens vara såsom ett system av samverkande regler och om olika lagtolkningsläror har förts länge, se t.ex. Hellner, Jan, *Metodproblem i rättsvetenskapen*, Studier i förmögenhetsrätt, Stockholm 2001, kap. 9 med där gjorda hänvisningar. Se särskilt avsnitt 9.3.1.

## 2.2 Begreppet kapitalförsäkring

Frågan om vad som utgör en kapitalförsäkring, och vad som därmed kännetecknar begreppet kapitalförsäkring, har flera gånger ställts på sin spets i skatterättstillämpningen, framför allt i samband med den rättsliga bedömningen av kapitalplaceringar i utländska kapitalförsäkringar. I dessa fall har diskussionen gällt huruvida den skattskyldiges kapitalplacering ska anses utgöra *förvärv av kapitalförsäkring* eller om investeringen snarare ska jämföras med vanligt *sparande*, eller man har haft att ta ställning till om överlåtelsen av aktier i ett fåmansaktiebolag till ett utländskt försäkringsbolag i själva verket utgör *byte*.<sup>8</sup> Emellanåt har det också ifrågasatts vem som är *den egentlige ägaren* till de avyttrade aktierna. I dessa fall har det inte varit ovanligt att Skatteverket ansett att den skattskyldige inte lämnat tillräckliga uppgifter om transaktionernas genomförande, och att denna ofullständighet omöjliggjort en rättslig kvalificering av de vidtagna dispositionerna och därmed även en korrekt skattepåföring.

Frågan om vad en kapitalförsäkring är har således visat sig vara en i högsta grad svår tolkningsfråga.<sup>9</sup> Lagtexten ger endast knapphändig vägledning i detta avseende. Inkomstskatterättsligt följer av 58 kap. 2 § 2 st. Inkomstskattelagen (1999:1229), IL, att med kapitalförsäkring avses en livförsäkring som inte är en pensionsförsäkring samt pensionsförsäkringar som bestämts ändå vara kapitalförsäkringar eller som avskattats (3 st.). En försäkring är enligt 58 kap. 2 § 1 st. IL en pensionsförsäkring om den uppfyller i lagen angivna villkor. Livförsäkringar delas således *skattemässigt* in i pensionsförsäkringar och kapitalförsäkringar. Den *skatterättsliga* termen kapitalförsäkring avser alltså en livförsäkring som inte är en pensionsförsäkring.<sup>10</sup> Frågan är då vad som kännetecknar en livförsäkring? Termen definieras inte i lagtexten. Däremot bestäms i 39 kap. 2 § IL vad som avses med livförsäkringsföretag, varvid det hänvisas till försäkringsrörelselagen (1982:713), FRL, som alltså är ett *civilrättsligt* regelverk. Skatterätten knyter således an till försäkringsrätten och, såsom det framhålles i doktrinen, det är rimligt att dra slut-

<sup>8</sup> Se här till Simon Almedal, Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Stockholm 2005, s. 38 ff. Se också Hultqvist, Anders i SN 2008 s. 617 ff. och densamme i Svensk Skattetidning, SvSkT, 2009 s. 45 ff., liksom Starberg, Daniel i SN 2008 s. 480 ff.

<sup>9</sup> Se t.ex. Hultqvist, Anders i SN 2008, s. 617 ff. och densamme i SvSkT 2009 s. 45 ff. Se även Starberg, Daniel i SvSkT 2008 s. 480 ff.

<sup>10</sup> Se Ewalds, Nina, Internationell beskattning av pensionsförsäkringar – det svenska skattesystemet i gränsöverskridande situationer, Stockholm 2008, s. 29.

satsen att termerna måste bestämmas (få sitt begreppsliga innehåll) i detta civil- och näringsrättsliga sammanhang.<sup>11</sup>

I doktrinen har vidare konstaterats, (utifrån en diskussion om termen tjänstepensionsförsäkring i skatterättsligt och försäkringsrättsligt hänseende), att ”både pensions- och kapitalförsäkringar utgör i skatte- och försäkringsrättslig mening livförsäkringar, som försäkringsrättsligt hänförs till kategorin personförsäkringar.”<sup>12</sup> Vad gäller livförsäkringar kan helt kort nämnas att de indelas i olika livförsäkringsklasser (2 kap. 3 b § FRL), som motsvarar indelningen i livförsäkringsdirektivet 2002/83EG. Finansinspektionen har meddelat ytterligare föreskrifter om vilka försäkringar som hänförs till kategorin livförsäkringar. Hultqvist drar härav slutsatsen att termerna kapital- och livförsäkring *inte har ett för skatterätten autonomt innehåll*, det vill säga de är inte skatterättsliga begrepp, som kan bestämmas enbart med utgångspunkt i inkomstskattelagen.<sup>13</sup> Begreppen avser rättshandlingar som är kapital- eller livförsäkringar och som sålunda får sitt innehåll i civilrätten, närmare bestämt dels den del som avser avtalstypen livförsäkring, dels vad som inom näringsrätten avses med livförsäkringsverksamhet (livförsäkringsbolag). Däremot är termen pensionsförsäkring, om än nära släkt med vad som inom försäkringsrätten benämns livränteförsäkring, exklusivt definierad i skatterätten, vilket sammanhänger med den speciella särbehandlingen i avdrags- och inkomstskattehänseende.

Det sagda innebär att vad gäller i alla fall begreppet kapitalförsäkring, så kan de skatterättsliga termerna och begreppen inte tolkas helt självständigt. Skilda ändamålssynpunkter kan styra begreppsanalysen och påverka betydelseinnehållet. Skatterättsligt måste begreppet därför tolkas i ljuset av civilrätten och förstås utifrån den rättsliga kontext, vari det förekommer.

### 2.3 Begreppet ränta

Ränta är inte ett rättsligt klart definierat begrepp.<sup>14</sup> Närmast utgör ränta en ekonomisk sakomständighet, vars förekomst och innebörd får bestämmas

<sup>11</sup> Se Hultqvist, Anders i SvSkT 2009 s. 46 och även Ewalds, Nina, Internationell beskattning av pensionsförsäkringar – det svenska skattesystemet i gränsöverskridande situationer, Stockholm 2008, s. 30.

<sup>12</sup> Se Ewalds, Nina, Internationell beskattning av pensionsförsäkringar – det svenska skattesystemet i gränsöverskridande situationer, Stockholm 2008, s. 29.

<sup>13</sup> Se Hultqvist, Anders i SvSkT 2009 s. 47.

<sup>14</sup> I Juridikens begrepp definieras dock begreppet ränta som *det pris som i regel får betalas för*

utifrån det aktuella avtalsförhållandet.<sup>15</sup> I trängre bemärkelse förstås med ränta, avkastning på fordringar som bankräkningar, obligationer, skuldebrev etc., som beräknats med kredittiden och kreditbeloppet som grund. I vidare mening utgör dock ränta all ersättning för kredit, så att varje belopp en långivare erhåller utöver det utlånade kapitalet är ränta. Detta senare synsätt är ekonomiskt konsekvent, men kan vara svårt att tillämpa i praktiken. Skatterettsligt föreligger teoretiskt en viktig skillnad mellan ränta och kapitalvinst på fordringar. Ränta är enligt ekonomisk teori *en förutsebar ersättning från låntagare till långivare*, medan en kapitalvinst är en oförutsebar värdeförändring på fordran.

Ränta utgör ett centralt begrepp inom skatterätten. Så intar t.ex. ränteutgifter en särställning i avdragshänseende. Såsom utgifter för intäkternas förvärvande är räntor avdragsgilla i inkomstslaget näringsverksamhet,<sup>16</sup> men i inkomstslaget kapital är alla övriga ränteutgifter avdragsgilla oavsett om lånet tagits för en intäktsgivande investering eller för att bestrida personliga levnadskostnader, se 42 kap. 1 § 2 st. IL. Skälen härför är praktiska överväganden samt en önskan att likställa personer som måste låna med dem som har eget kapital för köp av personliga tillgångar. Enligt uttryckliga bestämmelser i 42 kap. 7–11 §§ IL *behandlas* ett antal olika utgifter etc. *som ränta*. Det innebär att de alltid är avdragsgilla, oavsett om de är utgifter för inkomster- nas förvärvande eller ej, samt att de inte hänförs till kapitalförluskategorin med dess avdragsbegränsning. Det sagda gäller avdrag för bl.a. återbetalning av lån i förtid, tomträttsavgäld, pantlåneavgift (när den beräknats med kredittiden och kreditbeloppet som grund).<sup>17</sup> Vidare har i RÅ 1970 Fi 6 byggnadskreditivavgift ansetts som ränta.<sup>18</sup>

De generösa avdragsmöjligheterna för ränta ger de skattskyldiga incitament att anpassa sitt handlande i skatteminskande syfte. Viss typ av rätts-

*en kredit*. Se Melin, Stefan, Juridikens begrepp, Stockholm 2000. Av Svenska Akademiens ordlista över svenska språket förklaras ränta som *procentuell avkastning på utlånat kapital eller procentuell avgift för lån*. Se Svenska Akademiens ordlista över svenska språket, 1995. Jfr även RÅ 1999 ref. 14.

<sup>15</sup> Se Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, (Lodin m.fl.) 14 uppl., Lund 2013, s. 184 f.

<sup>16</sup> Jfr dock 24 kap. 10 a–e §§ IL.

<sup>17</sup> Se RÅ84 1:94.

<sup>18</sup> Avgiften fungerar som en s.k. limitränta, dvs. ränta på beviljad kredit oavsett om den utnyttjas eller ej.

handlande, som har sin grund i avdragsrätten för ränta, har man sökt lagstifta bort genom införande av särskilda ränteavdragsbegränsningsregler, 24 kap. 10 a–e §§ IL, medan man i andra fall i rättstillämpningen genom rättslig kvalificering sökt civilrättsligt omklassificera den skattskyldiges rättshandlande, med andra skatterättsliga konsekvenser än de åsyftade som följd.<sup>19</sup> Begreppet ränta spelar således en central roll i skatterättsliga sammanhang. Inte desto mindre saknas i det skatterättsliga regelverket en (legal)definition av begreppet ränta. Även om dock det skatterättsliga regelverket i sig inte tillhandahåller en mer övergripande definition av begreppet ränta, så saknas där inte bestämmelser om ränta. Så finns t.ex. i 24 kap. 5 § 2 st. IL en bestämning av begreppet *vinstandelsränta* och 65 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, innehåller bestämmelser om *basränta*, 65 kap. 3 §, *kostnadsränta*, 65 kap. 4 §, och *intäktsränta*, 65 kap. 16 §.

Då begreppet ränta också förekommer inom civilrätten, ligger det nära till hands att eftersöka en mer precis bestämning av räntebegreppet inom det civilrättsliga regelverket. Inte heller här står dock någon definition att finna. Räntelagen (1975:635), ger ingen vägledning i detta hänseende.<sup>20</sup> Snarare finns det på olika ställen i den civilrättsliga lagstiftningen åtminstone ett antal bestämmelser om ränta med delvis olika begreppsinnehåll,<sup>21</sup> utan att det som gemensamt utmärker begreppet ränta anges. Bara i räntelagen förekommer t.ex. både begreppet *avkastningsränta* och *dröjsmålsränta*. I motiven till nämnda lag diskuteras också ett tredje begrepp, *processränta*.<sup>22</sup> Jfr härtill även t.ex. begreppen kreditränta, effektiv ränta och dröjsmålsränta i 7 och 8 §§ konsumentkreditlagen (2010:1846). I likhet med vad som gäller beträffande begreppet kapitalförsäkring synes således en rimlig slutsats vara att begreppet ränta, såväl i skatte- som i civilrättsliga sammanhang, används med en *differentierad betydelse* beroende på i vilken kontext som begreppet förekommer.

<sup>19</sup> Se närmare härom i avsnitt 3.

<sup>20</sup> Jfr 1 § där det endast framgår att lagen är tillämplig på penningfordran inom förmögenhetsrättens område.

<sup>21</sup> Se t.ex. 71 och 81 §§ köplagen (1990:931) och även 7 och 8 §§ konsumentkreditlagen (2010:1846).

<sup>22</sup> Se SOU 1974:28 s. 91 ff.

### 3. Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar

#### 3.1 Civilrättens prejudicerande betydelse och *lex scripta*-kravet

Även om det således kan konstateras att civilrättsliga termer och begrepp synes ha en varierande funktionell betydelse i olika civilrättsliga sammanhang, och det därför också kan antas att de även har en varierande innebörd i skatterättsliga sammanhang,<sup>23</sup> så är, som inledningsvis nämnts, civilrättens prejudicerande inverkan på skatterätten en omständighet som ofta har uppmärksamats. Detta kan dels förklaras med att den skatterättsliga kvalificeringen i stor utsträckning gjorts beroende av civilrättsliga rättshandlingar (t.ex. köp, hyra, lön), dels med att de enskilda till stor del själva kan disponera över de civilrättsliga instituten.<sup>24</sup> Civilrätten är dock *dispositiv* till skillnad från skatterätten,<sup>25</sup> som är *indispositiv*. Genom att i skattelagstiftningen anknyta till civilrättsliga rättshandlingar och rättsförhållanden har de enskilda givits en viss handlingsfrihet att skapa nya rättsförhållanden, eller att underlåta att skapa sådana eller att välja en annan form för sina mellanhavanden.<sup>26</sup> Det är denna valfrihet som de enskilda nyttjar och stundom utnyttjar vid olika typer av skatteanpassade transaktioner. Man kan säga att civilrättens mångfald ger de skattskyldiga flera handlingsalternativ i de fall olika skatterättsliga rättsföljder har knutits till olika civilrättsliga rättsfakta.

Civilrättens prejudicerande betydelse för skatterätten är så stark att det ibland har ansetts nödvändigt med särskilda skatterättsliga regler för att eliminera de skatterättsliga rättsföljder som annars skulle följa på en civilrättslig disposition. Det sagda kan belysas med exemplet blankningsaffär. Vid en sådan säljs delägaraktier, normalt aktier, som säljaren har lånat. Säljaren förvärvar senare nya aktier för att kunna återställa aktierna till långivaren. Enligt 44 kap. 29 § IL sker beskattningen då den lånade delägaraktien återställs till långivaren, dock senast året efter det beskattningsår då den lånade delägaraktien avyttrats. Av 44 kap. 9 § IL framgår vidare att utlåningen av aktierna

<sup>23</sup> Se även Bergström, Sture, Skatter och civilrätt – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, Stockholm 1987, s. 94.

<sup>24</sup> Ett enkelt exempel är att en arbetsgivare och en anställd kan avtala om att den anställde ska få en förmån i utbyte mot ett bruttolöneavdrag (s.k. lönevaxling). Under förutsättning att avtalet ingås innan lönen är tillgänglig för lyftning för den anställde innebär avtalet normalt inte en sådan disposition av lön som den anställde ska beskattas för.

<sup>25</sup> Dispositionsfriheten innebär att parterna har rätt att bestämma över avtalets innehåll.

<sup>26</sup> Se Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm 1995, s. 364.



för långivaren *inte ska anses vara en avyttring*. En uttrycklig regel härom behövs, eftersom utlåningen civilrättsligt sett är ett försträckningsavtal, vars rättsverkningar i sådan grad överensstämmer med en försäljning, att sådana transaktioner i annat fall skatterättsligt behandlas som avyttringar.<sup>27</sup>

*Lex scripta-kravet* i 8 kap. 3 § regeringsformen, RF, innebär att de skattskyldiga inte får påföras skatt utan stöd av föreskrifter i lag. Föreskriftskravet förhindrar en rättstillämpning utan stöd av lag, men möjliggör också för de enskilda att anpassa sitt handlande och sina dispositioner efter de skatterättsliga föreskrifterna på ett sådant sätt att skatten blir så låg som möjligt. Föreskriftskravet i 8 kap. 3 § RF för med sig att man i rättstillämpningen måste acceptera de skatterättsliga konsekvenserna av olika skatteinpassade transaktioner som de skattskyldiga vidtar, även om resultatet kan synas anmärkningsvärt och stötande.<sup>28</sup> Däremot hindrar inte kravet på en föreskriftsbunden beskattning att man genom *tolkning och analys* av de vidtagna rättshandlingarna söker utröna transaktionens verkliga innebörd, i den mån det kan misstänkas att dispositionens form och innehåll inte överensstämmer. I syfte att komma till rätta med de oförutsedda och oönskade skatteeffekterna av dessa transaktioner har i praxis ett antal *tolknings- och rättstillämpningsprinciper* utvecklats.<sup>29</sup> (Jfr utvecklingen från RÅ 1953 ref. 10, Nordbäcksmålet, och fram till RÅ 2010 ref. 51, kapitalförsäkringsmål.) Gemensamt för dessa är att de tar avstamp i civilrätten.

### 3.2 Skenrättshandlingar och felaktigt rubricerade rättshandlingar

De tolknings- och rättstillämpningsprinciper som har utvecklats i praxis i syfte att bemöta viss typ av rättshandlande, är ett resultat av domstolarnas försök att rättsligt kvalificera sådana avancerade skatteinpassade transaktioner, som man av någon anledning finner vara felrubricerade eller helt sakna innehåll, utan att den skatterättsliga legalitetsprincipen träds förnär. I rätts-

<sup>27</sup> Se RÅ 1965 ref. 19 (äldre praxis om blankningsaffär) och RÅ 1987 ref. 119 (oljelån).

<sup>28</sup> Jfr dock de s.k. skatteflyktstransaktionerna, vilka kan bemötas med 2 § skatteflyktslagen (1995:575), SkfL.

<sup>29</sup> Ett annat sätt att bemöta dessa förfaranden är att via *lagstiftning* tillskapa nya skattebestämmelser för att på så sätt täppa till luckor i lagstiftningen eller rätta till lagstiftarmisslag, vilka utnyttjas av de skattskyldiga. Ytterligare ett sätt är att ta hjälp av särskilda *kompetensförskjutande normer* för att via normsidan komma till rätta med oönskade och oväntade skatteeffekter. Generalklausulen i 2 § SkfL är en sådan norm, genom vilken man legitimerar en analog lagtillämpning.

tillämpningen talar man om ”genomsyn”, ”helhetsbedömning” och civilrättslig omkvalificering.<sup>30</sup> Karakteristiskt för de angivna metoderna är att man genom att tillämpa dem säger sig bortse från rättshandlingars formella beteckning och i stället söker slå fast deras verkliga innebörd, vilken läggs till grund för beskattningen.

Ett annat uttryck för simulerad rättshandling är *skenrättshandling*. En skenrättshandling syftar till att vilseleda någon, inte sällan Skatteverket. En simulerad rättshandling ger sken av att ett visst faktiskt eller rättsligt förhållande föreligger, trots att detta inte är fallet.<sup>31</sup> Det är en rättshandling som aldrig har företagits, vilket inte heller har varit parternas avsikt. Parterna är således överens om att inte fullgöra rättshandlingen och om att den saknar innebörd. Ett skenavtal är alltså inte ett skenavtal med mindre båda parterna är överens om detta. En skenrättshandling medför inga förpliktelser parterna emellan, men är bindande mot en godtroende tredje person, se 34 § lagen (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område, AvtL.<sup>32</sup> En skenrättshandling, givet att denna karaktär kan bevisas, är *civilrättsligt ogiltig* och bortses från, såväl civilrättsligt som skatterättsligt.

En dissimulerad rättshandling är detsamma som en *felaktigt rubricerad rättshandling*. I sådant fall överensstämmer inte rättshandlingens yttre form med dess innebörd. Om man kan bevisa att innebörden är en annan än den påstådda, så bortser man såväl civilrättsligt som skatterättsligt från den formella beteckningen.<sup>33</sup> Den felaktiga rubriceringen kan vara en konsekvens av slarv och/eller okunskap vid rättshandlingens upprättande, eller en effekt av att Skatteverket och domstolarna efter en tolkning och analys av parternas avsikter, rättigheternas och förpliktelsernas övergång m.m., finner rättshand-

<sup>30</sup> I sammanhanget bör nämnas att uttrycket genomsyn eller, ibland, skatterättslig genomsyn, i det närmaste helt har utmönstrats ur den skatterättsliga terminologin. Högsta förvaltningsdomstolen förefaller också ha övergått till att, i de fall en rättshandlings form och innehåll inte överensstämmer, uttryckligen ange att beskattningen ska utgå från rättshandlingarnas verkliga innebörd och inte med tillämpning av någon form av syn. Se t.ex. RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2010 ref. 51. För en kommentar till det senare målet se Hultqvist, Anders i SvSkT 2010, s. 499 ff. och Simon-Almendal, Teresa, SN 2010 s. 644 ff.

<sup>31</sup> Jfr t.ex. Adlercreutz, Axel & Gorton, Lars, Avtalsrätt I, 13 uppl., Lund 2011, s. 252 och Grönfors, Kurt & Dotevall, Rolf, Avtalslagen. En kommentar, Stockholm 2010, s. 231 ff.

<sup>32</sup> Märk att upprättande av en skenrättshandling kan vara straffbart såsom osant intygande enligt 15 kap. 11 § 1 st. brottsbalken.

<sup>33</sup> Civilrättsligt grundar sig detta synsätt på den gemensamma partsviljans företräde och tvilingsprincipen ”falsa demonstratio non nocet”, dvs. att en felaktig beteckning inte skadar den som har gjort den. Man bör alltså inte ta hänsyn till en felskrivning eller dylikt när meningen ändå är klar.

lingens/transaktionens innebörd vara en annan än den av den skattskyldige påstådda.<sup>34</sup> I sådant fall är alltså sakförhållandena otvistiga, men det råder olika uppfattningar om rättshandlingens juridiska innebörd. Genom att bemöta rättshandlingen med civilrättslig analys och rättslig kvalificering bemöter man problemet från faktumsidan, och man kan då finna ett annat rättsläge vara för handen. Jfr härtill t.ex. diskussionen om den rättsliga kvalificeringen av s.k. carried interest, dvs. frågan om huruvida avkastning på vinstdelning i s.k. riskkapitalstrukturer ska anses utgöra vinstdelningsavkastning på riskkapitalfond, och beskattas i inkomstslaget kapital, eller om carried interest rätteligen ska klassificeras som någon form av bonus för utförd arbetsprestation och därmed beskattas i inkomstslaget tjänst.<sup>35</sup> En rättstillämpning som innebär en rättslig omrubricering kan kritiseras för att strida mot kravet på förutsebarhet, men själva lex scripta-kravet hindrar inte att man genom tolkning och analys av de vidtagna rättshandlingarna söker utröna dessas verkliga innebörd. Märk dock att riktigt rubricerade rättshandlingar inte kan omkvalificeras bara för att man ogillar det skattemässiga utfallet. De är vad de utger sig för att vara.<sup>36</sup>

Grunden för de tolknings- och rättstillämpningsprinciper som har utvecklats i praxis i syfte att bemöta viss typ av rättshandlande utgörs alltså av den civilrättsliga behandlingen av simulerade och dissimulerade rättshandlingar.<sup>37</sup> Man kan därför säga att civilrätten visserligen utgör ett instrument för olika typer av skatteanpassade transaktioner, men den tillhandahåller också redskapen för att komma till rätta med vissa slag härav.

### 3.3 Medför civilrättslig ogiltighet automatiskt skatterättslig sådan?

Det kan finnas andra skäl än att en rättshandling har tillkommit för skens skull för att den ska anses vara civilrättsligt ogiltig. Inom civilrätten är det vanligt att dela upp ogiltighetsgrunderna i olika typer och att sedan behandla ogiltigheten efter vad som utgör ogiltighetsgrunden.<sup>38</sup> I korthet handlar det om att man skiljer mellan ogiltighet till följd av *bristande rättshandlingsför-*

<sup>34</sup> Jfr t.ex. RÅ 1998 ref. 58 I–III (flygplansleasing).

<sup>35</sup> Se härtill t.ex. Bergkvist, Sven-Åke, Nilsson, Martin, Hagbard, Niklas & Beyer, Carl i SvSkT 2011 s. 332 ff. och även Skatteverkets yttrande 2012-05-02, Beskattning av vissa delägare i riskkapitalfonder, dnr 131 228133-12/112.

<sup>36</sup> Se t.ex. RÅ 2010 ref. 51.

<sup>37</sup> Se härtill t.ex. Simon-Almendal, Teresa i SvSkT 2011 s. 324 ff.

<sup>38</sup> Se Ingvarsson, Torbjörn, Ogiltighet och rättsföljd, Stockholm 2012, s. 43 med där gjorda hänvisningar.

*måga*, ogiltighet pga. av *fel vid avtalets uppkomst*, ogiltighet som en följd av att själva *avtalsinnehållet är otillåtet* (se härtill avsnitt 4.2 om pactum turpe) och, slutligen, ogiltighet som en konsekvens av *formfel*. Som exempel kan anges att formkravet i 4 kap. 1 § jordabalken, JB, kanske inte är iakttaget, ett fastighetsförvärv kan ha skett i strid med den tidigare gällande jordförvärvslagen eller den tidigare lagstiftningen om inskränkning i utlännings förvärv av svenska företag och svensk fast egendom eller en transaktion mellan förälder och barn kan ha skett utan att god man förordnats. Från ett skatterättsligt perspektiv inställer sig frågan om civilrättsligt ogiltiga rättshandlingar automatiskt också blir skatterättsligt ogiltiga, dvs. om man ska bortse från dem vid beskattningen. Detta anses ju vara fallet vid simulerade rättshandlingar. Problemställningen är skenbart enkel – svaret borde bli ja –, men är det inte. Parterna kan nämligen leva som om rättshandlingen vore giltig, trots att den civilrättsligt sett inte är det. Från ett skatterättsligt perspektiv uppstår då frågan om transaktionerna ska betraktas som ogiltiga eller om man vid beskattningen ska anknyta till parternas faktiska handlande.

I svensk doktrin råder delade meningar om huruvida civilrättsligt ogiltiga rättshandlingar, som efterlevs av parterna, ska beskattas.<sup>39</sup> Enligt en uppfattning ska beskattning över huvud taget inte ske. På så sätt säkerställs att syftet med ogiltighetssanktionen upprätthålls, nämligen samhällets uppfattning att ett beteende är så tydligt oönskat att privatpersoners handlande inte ska vara bindande.<sup>40</sup> Andra anser att civilrättsligt ogiltiga rättshandlingar ska tillerkännas skatterättslig verkan.<sup>41</sup> Högsta förvaltningsdomstolens, HFD:s, praxis på området är ganska sparsam och ger knappast uttryck för någon konsekvent princip.<sup>42</sup> Ogiltiga fastighetsöverlåtelser föranleder inte kapitalvinstbeskattning; RÅ 1970 ref. 42 och RÅ 1980 Aa 40. Vad beträffar den löpande fastighetsbeskattningen intog HFD i fallet RÅ79 1:53 ståndpunkten att köparen skulle betraktas som ägare till fastigheten fr.o.m. köpekontraktets upprättande fram till dess köpet blivit ogiltigt, i detta fall genom att köparen försummade att inom en föreskriven tid av sex månader ansöka om fastighetsbildning i överensstämmelse med köpet. När det gäller de föräldra-

<sup>39</sup> Se Bergström, Sture, *Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel*, Stockholm 1984, s. 48 ff.

<sup>40</sup> Se Ingvarsson, Torbjörn, *Ogiltighet och rättsföljd*, Stockholm 2012, s. 56.

<sup>41</sup> Jfr SOU 1975:77 s. 55 f. Enligt Bergström är dock numera huvudregeln i svensk skatterätt att civilrättsligt ogiltiga rättshandlingar *inte* ska inkomstbeskattas. Se Bergström, Sture, *Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel*, Stockholm 1984, s. 234.

<sup>42</sup> Se Lodin m.fl., 14 uppl., Lund 2013, s. 733.

rättsliga ogiltighetsfallen har HFD ofta bortsett från att en transaktion varit ogiltig enligt föräldrabalkens regler. I RÅ 1987 ref. 122 och RÅ 1988 ref. 142 medgavs dock inte föräldrar, som lånat pengar av sina barn, avdrag för ränta. Barnen var inte företrädare av god man och låneavtalen ansågs ogiltiga enligt 13 kap. 2 § föräldrabalken (numera 12 kap. 8 § föräldrabalken). Ett problem när det gäller den civilrättsliga behandlingen av de civilrättsliga ogiltighetsfallen är att ogiltigheten kan läkas, exempelvis genom hävd eller genom att god man förordnas i efterhand vid en transaktion mellan förmyndare och myndling.

För skatterättsligt vidkommande har frågan om underliggande civilrättslig ogiltighet framför allt aktualiserats vid köp och försäljning av fast egendom. Fastighetsköpet är, som nämnts, ett formavtal. Kapitalvinstbeskattning sker endast om avyttringen är civilrättsligt giltig. Om formkraven inte är uppfyllda och ogiltigheten påtalas innan taxering skett underlåts beskattning.<sup>43</sup> Om ogiltigheten påtalas senare kan taxeringen ändras, ytterst genom resning; jfr återgångsfallet RÅ 1982 Aa 49. I de fall skriftlig form krävs för överlåtelsen, såsom gäller för överlåtelse av bostadsrätter enligt 6 kap. 4 § bostadsrättslagen (1991:614) och för fastighet enligt 4 kap. 1 § JB, måste detta formkrav iaktas för att en giltig avyttring ska ha kommit till stånd. Ett exempel på en tvist om detta krav är RÅ 1998 not. 166 där Skatteverket ville underkänna ett kapitalförlustavdrag med motiveringen att formkravet inte var uppfyllt, eftersom det saknades en överlåtelseförklaring i enlighet med ordalydelsen i 4 kap. 1 § JB. HFD ansåg däremot att vid en helhetsbedömning gav köpekontraktet uttryck åt en överlåtelseförklaring.

Med avseende på den rättsliga bedömningen av skenrättshandlingar, har det tidigare konstaterats att det föreligger överensstämmelse mellan den civilrättsliga och den skatterättsliga bedömningen av dessa. Rättshandlingarna är ogiltiga, oavsett vilken disciplinär utgångspunkt man intar. Vad gäller avtal om fastighetsförsäljning är dock bilden inte lika entydig. Här kan parternas agerande och partsviljan få betydelse för beskattningen. Civilrättsligt ogiltiga rättshandlingar kan alltså ges skatterättslig verkan om parterna uppträder som att rättshandlingen är avsedd att gälla parterna emellan. I praktiken aktualiseras ogiltighetssanktionen endast om parterna yrkar att avtalet ska återgå. Det sagda innebär att en civilrättsligt ogiltig rättshandling inte automatiskt också behöver medföra skatterättslig ogiltighet.

<sup>43</sup> Se Lodin m.fl., 14 uppl., Lund 2013, s. 196.

## 4. Skatterättens betydelse för civilrättsliga bedömningar

### 4.1 Inledning

En grundläggande avtalsrättslig princip är att avtalsfrihet råder, en annan att avtal ska hållas. Från den senare principen finns dock en del undantag. Ett av dessa är att avtal genom sitt innehåll kan anses ha alltför tvivelaktiga syften för att ges rättsverkan. Detta är fallet beträffande sådana avtal som anses strida mot lag eller goda seder, s.k. *pacta turpia*. Sådana avtal är ogiltiga. I svensk rätt saknas dock allmänna regler om ogiltighet av sådana avtal. Det har i stället lämnats till domstolarna att efter omständigheterna i det särskilda fallet avgöra om ett avtal ska anses ogiltigt enligt allmänna rättsgrundsatser om *pactum turpe*. Frågan om huruvida ett sådant avtal är ogiltigt får därför avgöras i varje uppkommande typfall efter en analys av syftet med förbudet, konsekvenserna av en ogiltighetspåföljd och behovet av en sådan påföljd.<sup>44</sup> Av intresse för förevarande artikel är de avtal som inbegriper överenskommelser om skattebrott. Av betydelse i sammanhanget är också sådana avtal som utformats med skattefrihet som avtalsförutsättning. Avtal som inbegriper överenskommelse om skattebrott diskuteras i avsnitt 4.2,<sup>45</sup> medan i avsnitt 4.3 analyseras möjligheten att civilrättsligt ogiltigförklara ett avtal, om den förväntade skattefriheten uteblir.

### 4.2 Avtal om ”skattefri lön” – *pactum turpe*

Avtal om s.k. skattefri lön är inte ovanliga. Sådana typer av överenskommelser ryms inom parternas fria dispositionsrätt. Däremot kan de avtalslutande parterna inte avtala om fördelningen av skatteplikt dem emellan, inte heller om hur det ekonomiska resultatet av avtalet ska redovisas/deklarerats till Skatteverket. Det sagda följer av skattelagstiftningens indispositivitet.<sup>46</sup> Avtal om s.k. skattefri lön innebär som regel att arbetsgivaren utfäster sig att inte lämna kontrolluppgift till Skatteverket, medan den anställde underlåter att i sin deklaration lämna uppgift om inkomsten. Arbetsgivaren yrkar inte heller avdrag för lönekostnaden. Ett avtal som inbegriper en lagstridig handling, i

<sup>44</sup> Se NJA 1997 s. 93.

<sup>45</sup> Strikt sett fullbordas dock inte något brott förrän parterna uppfyller sina åtaganden enligt överenskommelsen.

<sup>46</sup> Däremot kan de avtala om att ena parten gentemot den andre ska stå risken för de skattekonsekvenser, som på grund av avtalet kan komma att åvila denne. Se Mutén, Leif, Tre skatterättsliga uppsatser, Företagsbeskattningsproblem, Skatterättsliga förutsättningar för civilrättsliga avtal, Prisers, vinsters och belöningars beskattning, Uppsala 1966, s. 52.

detta fall förberedelse till skattebrott,<sup>47</sup> betecknas, som nämnts, ett *pactum turpe*.<sup>48</sup> Det finns inte någon absolut civilrättslig regel om ogiltighet när avtal strider mot lag eller goda seder, och rättspraxis intar en relativt liberal hållning till sådana avtal.<sup>49</sup> De behandlas inte som icke-existerande, men deras efterföljd kan (förmodligen) inte framtvingas på rättslig väg. Enligt förhärskande ordning ska domstolarna vägra att ta befattning med denna typ av tvister.<sup>50</sup> Ogiltigheten ska beaktas *ex officio*. Denna slags ogiltighet brukar betecknas *nullitet*. Nulliteter är självverkande ("absoluta"). De kräver ingen invändning eller annan reaktion för att göras gällande och den aktuella rätts handlingen kan inte läkas/botas i efterhand.<sup>51</sup> Ogiltigheten av en sådan rätts handling inträder även mot en godtroende kontrahent.

Vissa avtals tvivelaktiga syften godtas alltså inte av rättsordningen. Beträffande avtal om svart betalning/"skattefri" lön får man anta att samhällets intresse av att motverka skatteundandragande motiverar en sträng inställning. Den part som avslöjats vid ett avtal om "skattefri" lön, kanske till följd av att motparten har brutit mot denna aspekt av avtalet, kan visserligen inte på rättslig väg framtvunga efterlevnad av avtalet, men den i och för sig lagstridiga rättshandlingen behöver inte med nödvändighet vara civilrättsligt ogiltig. Det är således fullt möjligt att den i viss del, eller i vissa delar, kan tillmätas rättsverkan. Endast om det står klart att avtalet i sin helhet är ogiltigt och saknar rättsverkan föreligger grund för avvisning. Bedömningen måste göras utifrån hur det aktuella avtalet *i samtliga delar* är utformat. Domstolarna kan således komma fram till att en överenskommelse visserligen är ogiltig, men att den för den skull inte helt saknar rättsverkan. I sådana fall kan det inte bli aktuellt att avvisa en väckt talan. Vad gäller exemplet om avtal om s.k. svart lön kan således huvudavtalet, t.ex. ett anställningsavtal, vara civilrättsligt giltigt, men den del av avtalet som avser svart lön utgöra *pactum turpe* och i

<sup>47</sup> I förevarande exempel skulle det, givet att brott fullbordats och går att styrka, på arbetstagarsidan bli aktuellt med ansvar för skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69), SBL, medan på arbetsgivarsidan ansvar för skatteavdrags- och/eller skatteredovisningsbrott, 6–7 §§ SBL, skulle kunna aktualiseras.

<sup>48</sup> Märk dock att lagstridighet inte leder till ogiltighet, men troligen till förlust av rätt till fullgörelse.

<sup>49</sup> Se Adlercreutz, Axel & Gorton, Lars, *Avtalsrätt I*, 13 uppl., Lund 2011, s. 298.

<sup>50</sup> Se Westberg, Peter i *Festskrift till Rune Lavin*, Lund 2006, s. 270. Se dock Ingvarsson, Torbjörn, som i *Svensk Juristtidning*, SvJT, 2011 s. 1019 ff. bl.a. diskuterar om rättsutvecklingen möjligen har kommit till en punkt där principen bör överges till förmån för en materiell bedömning och ett eventuellt ogillande av talan i stället.

<sup>51</sup> Se Adlercreutz, Axel & Gorton, Lars, *Avtalsrätt I*, 13 uppl., Lund 2011, s. 241.

den delen fränkännas rättsverkan. Av praxis framgår t.ex. att den som träffat avtal med annan om s.k. svartarbete som skulle utföras åt denne för visst pris, vilket förutsatt att kvitto skulle lämnas och att intäkter inte skulle tas upp i deklARATIONEN, vid brott mot dessa avtalsvillkor inte var berättigad att påfordra betalning för arbetet med högre skäligt belopp än vad som avtalats om.<sup>52</sup> (I målet var det aktuella entreprenadavtalet som sådant giltigt, liksom avtalet om det tilläggsarbete som skulle utföras svart, men villkoret om svart betalning var ogiltigt.) Ett sådant framställt anspråk på högre ersättning än den som avtalats kan nämligen i realiteten ses som ett *anspråk på kompensation* för att den skadelidande parten förhindrats att genomföra ett planerat skattebrott, och ett sådant anspråk anses inte förtjäna rättsordningens stöd. Detta innebär i sin tur att den skadelidande parten, dvs. i det här fallet arbetsgivaren, inte kan resa något skadeståndskrav gentemot arbetstagaren för avtalsbrott.

Skattelagstiftningen sanktioneras framför allt genom bestämmelser om straff och skattetillägg. Härutöver kompletteras bestämmelserna bl.a. med ett omfattande kontrollsystem, som ska säkra efterlevnaden av regelverket. I praxis och doktrin har diskuterats huruvida avtal, som inbegriper överenskommelser, vilka syftar till att undandra det allmänna skatt, utöver de skattestraffrättsliga sanktionerna dessutom ska sanktioneras genom att *förvägras domstolsprövning*, dvs. avvisas, antingen i sin helhet eller till den del som avtalet strider mot skattereglerna.<sup>53</sup> Enligt dessa prejudikatfall ska en domstol vägra att ta befattning med ett käromål om det *uppenbart* framgår av *antingen* grunderna för yrkandet *eller* av utredningen i målet att det är fråga om "ett avtal som direkt syftar till att skatt ska undandras genom oriktig uppgift till skattemyndigheten."<sup>54</sup> Det finns viktiga skillnader mellan en ogiltighets- och

<sup>52</sup> Se NJA 2004 s. 682.

<sup>53</sup> Se NJA 1992 s. 299, som dock inte blev slutligt avgjort, då det otillbörliga syftet inte ansågs uppenbarligen framgå av vare sig grunderna för yrkandet eller av utredningen i målet. Se också NJA 2002 s. 322 där hinder inte ansågs föreligga mot prövning av tvisten i allmän domstol. Jfr även NJA 1997 s. 93 där frågan gällde betalning av entreprenadarbete utfört i strid med näringsförbud. Se härtill även kommentaren av Kleineman, Jan i JT 1997–98 s. 808 ff.

<sup>54</sup> I NJA 1997 s. 93 och NJA 2002 s. 322 gör Högsta domstolen, HD, en behovs- och konsekvensanalys, vars huvudpoäng är att avgöra huruvida ett pactum turpe tillhör den grupp av fall som ska föranleda avvisning eller inte. Som påpekas av Westberg satte dock den analysmetod som HD gav uttryck för i 1997 års fall den civilrättsliga påföljden "ogiltighet" i förgrunden, medan samma domstol i 2002 års fall med samma metod fokuserade på den processuella påföljden "avvisning". Se Westberg, Peter i Festskrift till Rune Lavin,



en avvisningsprövning. En avvisningsprövning går ut på att avgöra om talan ska avvisas eller inte. Något mellanting finns inte. En ogiltighetsprövning däremot kan leda till olika resultat, vilket alltså sammanhänger med att en ogiltighetspåföljd inte behöver betyda att avtalet saknar varje rättsverkan.

Praxis ger egentligen inte stöd för att avtal som inbegriper överenskommelser om skattebrott ska förvägras domstolsprövning.<sup>55</sup> Flera invändningar kan också resas mot en sådan sanktion. Det kan anmärkas att en sådan ordning sannolikt skulle medföra en betydande *rättsosäkerhet*. Den skulle nämligen öppna en möjlighet för den avtalspart, som vill komma ifrån en ekonomiskt ofördelaktig överenskommelse eller slippa betala för en prestation som han mottagit, att helt enkelt vägra att följa sin del av avtalet med hänvisning till bestämmelser i detta som han påstår strider mot (skatte-)lagen. Härtill måste också uppmärksammas *Europakonventionens artikel 6*, vilken tillförsäkrar envar *rätt till domstolsprövning* av hans eller hennes civila rättigheter. Artikeln är tillämplig under förutsättning att det föreligger en reell och seriös tvist mellan en enskild person och en annan person eller myndighet, att tvisten gäller en rättighet som har sin grund i den nationella rätten och att denna rättighet kan karaktäriseras som en civil rättighet.<sup>56</sup> Det kan ifrågasättas om det är förenligt med artikel 6 att förvägra någon domstolsprövning med motiveringen att avtalet är osedligt,<sup>57</sup> eftersom en sådan åtgärd kan få långtgående och oväntade konsekvenser för avtalsparterna.<sup>58</sup> Märk också EU:s rättighetsstadga artikel 47, enligt vilken envar ska ha tillgång till effektiva

Lund 2006, s. 282. Se för frågan om huruvida det var HD som lanserade den aktuella metoden eller om den redan tidigare var etablerad i svensk rätt Kleineman, Jan i JT 1997–98 s. 811 f.

<sup>55</sup> Se NJA 1992 s. 299 och NJA 2002 s. 322. Jfr även NJA 1997 s. 93. Se också Schultz, Märten, i JT 2008–09 s. 481 ff., som menar att man i rättstillämpningen blivit alltmer skeptisk till att förvägra individer tillgång till rättens verktyg med hänvisning till individens omoraliska eller olagliga beteende.

<sup>56</sup> Se Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis; en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna, Stockholm 2012, s. 149. Jfr härtill RH 2004:41, som gällde avtal om avbrytande av havandeskap mot viss ersättning, vilket ansågs ogiltigt och sakna rättsverkan på grund av att det stred mot goda seder. Käromålet ansågs inte avse en reell och seriös tvist och omfattades således inte av rätten till domstolsprövning enligt artikel 6 i Europakonventionen.

<sup>57</sup> Jfr även justitierådet Gregows yttrande i NJA 2002 s. 322.

<sup>58</sup> Jfr dock Ingvarsson, Torbjörn i SvJT 2011, s. 1027, som menar att Europakonventionens regler inte bör kunna utgöra grund för att sätta den traditionella regeln om avvisning av krav, som grundar sig i osedliga förhållanden, ur spel.

rättsmedel, innefattande prövning i domstol.<sup>59</sup> Mot denna bakgrund är det, enligt min uppfattning, lämpligare att åtgärder för att motverka skattebrott, vidtas genom skattestraffrättsliga sanktioner och inte genom möjligheten att förvägra den enskilde domstolsprövning.

### 4.3 Skattefrihet som avtalsförutsättning

Inledningsvis har nämnts att de skattskyldiga ofta väljer civilrättsliga figurer utifrån vilka skatterättsliga konsekvenser som de vill uppnå. Civilrättens dispositivitet möjliggör för de skattskyldiga att planera sin ekonomi så att skatteuttaget blir så lågt som möjligt. Avtal utformas därför ofta med avseende på det skattemässiga utfallet och skattefrihet i visst avseende kan utgöra en avtalsförutsättning. Det kan t.ex. gälla vid generationsskiften, periodiska utbetalningar, vid omstruktureringar, m.m. Som regel är det den aktuella skattelagstiftningen vid avtalets ingående som ligger till grund för avtalet, men inte sällan råder ovisshet om hur detta regelverk ska tolkas och tillämpas. Det kan därför tänkas att den förväntade skattefriheten uteblir till följd av en annan tolkning och rättstillämpning än den som parterna räknat med. (Jfr vad som sagts i avsnitt 3.2 om rättshandlingars verkliga innebörd och om civilrättslig omkvalificering.) Osäkerhet om det skattemässiga utfallet gäller särskilt vid mer avancerade skatteanpassade transaktioner, där rättsläget både civilrättsligt och skatterättsligt ofta är oklart.

Om den förväntade skattefriheten uteblir, så måste trots detta avtalet i allmänhet stå fast, alltså även om det inte längre tjänar något ändamål för ena parten eller för denne blir betydligt mera betungande än vad man räknat med.<sup>60</sup> Avtalets giltighet kan alltså som regel inte ändras genom att händelserna utvecklats annorlunda än vad parterna tänkt sig.<sup>61</sup> Enligt 36 § AvtL

<sup>59</sup> Artikeln är inspirerad av artikel 6 och 13 i Europakonventionen, men skyddet enligt EU:s rättighetsstadga är mer omfattande än enligt konventionen, eftersom ingen begränsning görs till ”civila rättigheter och skyldigheter eller brottsanklagelser”, såsom är fallet beträffande artikel 6 Europakonventionen. Det sagda innebär att också uttag av skatt omfattas av stadgans skydd, vilket inte gäller beträffande Europakonventionen. Se här till t.ex. Warnling-Nerep, Wiweka, Förvaltningsbeslut – överklagande, rättsprövning och annan domstolsprövning, Lund 2011, s. 93 f.

<sup>60</sup> Se Adlercreutz, Axel & Gorton, Lars, Avtalsrätt I, 13 uppl., Lund 2011, s. 307.

<sup>61</sup> Principen att avtal ska hållas – *pacta sunt servanda* – måste upprätthållas för att man ska kunna lita på att den person som åtar sig en avtalsförpliktelse också kommer att uppfylla den. Med hänsyn tagen till kraven på förutsebarhet och stadga i avtalsförhållandena har man i praktiskt taget alla rättsordningar eftersträvat en stark begränsning av möjligheten

kan ett avtal emellertid lämnas utan avseende eller jämkas om det blivit *oskäligt* på grund av *senare inträffade ändrade förhållanden*.<sup>62</sup> I praktiken är det dock ovanligt att avtal jämkas på denna grund.<sup>63</sup> För att det ska bli aktuellt att jämka ett avtal på grund av ändrade förhållanden krävs att den drabbade parten *inte kunnat eller bort förutse* händelseutvecklingen.<sup>64</sup> När det gäller bedömningen av svåra skatterättsliga frågeställningar får det emellertid anses osannolikt att parterna inte kalkylerat med att de aktuella skattereglerna skulle kunna ges en annan tolkning, och att skattereglerna skulle kunna komma att tillämpas på ett sätt som parterna inte räknat med. Vid mer avancerade skatteanpassade transaktioner tar de skattskyldiga som regel hjälp och råd av kvalificerad skatterättslig expertis, och en sådan riskanalys omfattas om inte annat av det skatterättsliga rådgivaransvaret.<sup>65</sup>

När en avtalsförutsättning utgörs av skattefrihet i visst avseende, och sådan uteblir, är det därför rimligare att anta att parterna önskar få avtalet *ogiltigförklarat* i sin helhet, än att de åberopar 36 § AvtL som grund för jämkning. Vid ömsesidigt förpliktande avtal, när avtalsuppfyllelsen ännu inte påbörjats, befrias i sådant fall båda parterna från avtalsutfästelserna.<sup>66</sup> Det händer så att säga ingenting. Antagandet om parternas önskemål om att ogiltigförklara avtalet sammanhänger med risken att transaktionen/köpet i annat fall anses ha ägt rum, med ett nödvändigt återköp som följd, vilket aktualiserar

att jämka avtalsförpliktelsena beroende på ändrade förhållanden. Se närmare härom Ramberg, Jan och Ramberg, Christina, Allmän avtalsrätt, 8 uppl., Stockholm 2011, s. 185 ff.

<sup>62</sup> De ändringar som åsyftas är sådana som härrör från oväntade eller extraordinära händelser, så som naturkatastrofer, eldsvådor, krig, ny lagstiftning, statliga ingripanden, arbetskonflikter, stark inflation och dylikt. Vid mer personligt präglade avtal kan t.ex. sjukdom, och olycksfall samt skilsmässa räknas dit. Se Hellner, Jan, Hager, Richard och H. Persson Annina, Speciell avtalsrätt II, Kontraktsrätt, 5 uppl., 2 häftet. Allmänna ämnen, Stockholm 2011, s. 58.

<sup>63</sup> Se Ramberg, Christina, Malmströms Civilrätt, 22 uppl., Malmö 2012, s. 92. I rättspraxis synes 36 § AvtL vid ändrade förhållanden huvudsakligen ha tillämpats på justering av pris eller prisklausuler, medan det i övrigt saknas klara exempel på att HD jämkat avtalsklausuler med hänsyn till ändrade förhållanden. Se Hellner, Jan, Hager, Richard och H. Persson Annina, Speciell avtalsrätt II, Kontraktsrätt, 5 uppl., 2 häftet. Allmänna ämnen, Stockholm 2011, s. 65.

<sup>64</sup> Se Ramberg, Jan och Ramberg, Christina, Allmän avtalsrätt, 8 uppl., Stockholm 2011, s. 187.

<sup>65</sup> Se närmare härom Kleineman, Jan och Simon-Almendal, Teresa i SvSkT 2011, s. 12–28.

<sup>66</sup> Se Ramberg, Jan och Ramberg, Christina, Allmän avtalsrätt, 8 uppl., Stockholm 2011, s. 79.

serar inte bara en utan två skattepliktiga transaktioner. Enligt motiven till 36 § AvtL bör visserligen i en situation när sådan total ogiltighet eftersträvas den s.k. *förutsättningsläran* kunna användas.<sup>67</sup> Motivuttalandet är dock svår-tolkat. Förutsättningsläran kan visserligen tillämpas när en parts förutsättning efter avtalets ingående har slagit fel, men här i exemplet kan hävdas att det redan vid avtalslutet råder ovisshet om hur skattelagstiftningen ska tolkas och tillämpas. En rättstillämpning som medför skatteplikt är alltså inte en senare tillkommen omständighet, och man kan inte tala om bristande avtalsförutsättningar. Snarare torde det vara fråga om en redan vid avtalets ingående oriktig avtalsförutsättning.

Man skiljer alltså mellan redan vid avtalslutet oriktiga förutsättningar och bristande avtalsförutsättningar (efterföljande ändrade förhållanden).<sup>68</sup> Det sagda kan illustreras med två exempel. I det ena fallet, såsom här, är parterna medvetna om att rättsläget är oklart och att det således är möjligt att skatteplikt kan bli fallet, men de väljer så att säga att ta risken i skattehänseende. Om rättsläget klarläggs efter avtalslutet, exempelvis genom ett prejudikat, så att den förväntade skattefriheten uteblir, är avtalsförutsättningen oriktig. I det andra fallet däremot är rättsläget klart, transaktionen är skattefri, men rättsläget förändras av något skäl, t.ex. pga. ny lagstiftning, med skatteplikt i stället som följd. I sådant fall talar man om bristande avtalsförutsättningar. Förutsättningsläran kan i princip tillämpas både vid oriktiga och vid bristande avtalsförutsättningar, men det bör noteras att den numera anses ha en mycket begränsad betydelse vid sidan av 36 § AvtL.<sup>69</sup> Det får alltså anses tveksamt om förutsättningsläran över huvud taget kan tillämpas i syfte att åstadkomma ett avtals ogiltighet. Det får också anses tveksamt om det i aktuellt hänseende går att vinna framgång med en talan om jämkning enligt 36 § AvtL. Det skulle sannolikt hävdas att parterna bort förutse att skatteplikt skulle kunna inträda och att de i vart fall borde ha tagit in ett för-

<sup>67</sup> Se prop. 1975/76:81 s. 128. Förutsättningsläran kan ses som ett komplement till avtals-tolkning och ogiltighetsgrunderna i AvtL. Ogiltighet med tillämpning av förutsättnings-läran kommer därför i fråga först om för en bedömning relevanta villkor, uttryckliga eller tolkningsvis fastställda, särskilda regler beträffande avtalstypen eller i övrigt tillämpliga lagbestämmelser saknas. Se NJA 1996 s. 410, NJA 1981 s. 269 och NJA 1985 s. 178. Jfr även t.ex. NJA 1957 s. 770, NJA 1974 s. 508 och NJA 1997 s. 5.

<sup>68</sup> Se Adlercreutz, Axel & Gorton, Lars, *Avtalsrätt I*, 13 uppl., Lund 2011, s. 307.

<sup>69</sup> Se NJA 1989 s. 614 och även Ramberg, Christina, *Malmströms Civilrätt*, 22 uppl., Malmö 2012, s. 92.

behåll i avtalet, som kunnat modifiera avtalsförpliktelsen i den uppkomna situationen, eller att man bort gardera sig på annat sätt, t.ex. genom försäkring.<sup>70</sup> I syfte att undvika beskattning torde det därför vara lämpligt att parterna tar in en *klausul av nullitetskaraktär* i avtalet. En sådan klausul medför att avtalet, i händelse av beskattning, blir ogiltigt. Härigenom undviks också de rättsliga problem som kan uppstå vid eventuell hävning och återgång av avtalet. Mot en sådan klausul kan visserligen invändas att det kan diskuteras om parterna genom avtal kan disponera över rättsföljderna giltighet/ogiltighet. Inom i alla fall den allmänna förmögenhetsrätten förefaller det tveksamt, men vid fastighetsförsäljning har accepterats ett slags ogiltighetstänkande vid återgång av köp (hävning).<sup>71</sup> Märk dock åter civilrättens dispositivitet och skatterättens indispositiva karaktär. Det är således möjligt att, i fall där skattefrihet utgör en oriktig avtalsförutsättning, statens fiskala intresse väger tyngre än parternas önskemål om avtalets ogiltighet, men säkert är det inte.

## 5. Sammanfattande analys

Syftet med förevarande artikel har varit att diskutera huruvida det är en funktionell tolkningsmetod för skatterättsligt vidkommande att söka stöd och vägledning i civilrätten, då det skatterättsliga regelverket i sig inte tillhandahåller lösningen på ett problem. Diskussionen har förts med utgångspunkt i ett antal exempel, som dels avser att belysa användningen av civilrättsliga termer och begrepp i en skatterättslig kontext, dels illustrerar hur de båda disciplinerna griper i varandra, men också verkar fristående från varandra.

I artikeln har konstaterats att det finns starka begreppsmässiga och terminologiska samband mellan de båda disciplinerna. Termer och begrepp kan dock inte tolkas autonomt, dvs. tagna ur sitt rättsliga sammanhang. Som visats i artikeln får de i stället antas ha en differentierad betydelse beroende på vilken rättslig kontext som de används i.<sup>72</sup> Det betyder att full begreppsmässig överensstämmelse inte behöver föreligga mellan civilrätten och skatterätten, vilket här har illustrerats med hjälp av exemplen kapitalförsäkring och

<sup>70</sup> Se Ramberg, Jan och Ramberg, Christina, *Allmän avtalsrätt*, 8 uppl., Stockholm 2011, s. 187 f.

<sup>71</sup> Se NJA 1996 s. 410. I målet ansågs det inte möjligt att tillämpa förutsättningsläran.

<sup>72</sup> Se även Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Stockholm 1987, s. 94.

ränta. Skatterettsligt bör man dock, så långt det är möjligt, eftersträva begreppsmässig och terminologisk enhetlighet med civilrätten,<sup>73</sup> om kraven på förutsebarhet och rättsordningens koherens ska kunna upprätthållas.<sup>74</sup> Märk dock att också civilrätten kan befinna sig i dynamisk förändring och utveckling, varför också det civilrättsliga betydelseinnehållet kan variera beroende på sammanhanget. Om man vill åstadkomma en avvikelse från vedertagna civilrättsliga begreppsbestämningar, utan att komma i konflikt med kravet på förutsebarhet, så bör därför sådana nya definitioner komma till uttryck genom lagstiftning. Frågan om hur civilrättsliga termer ska förstås i olika situationer kan mot denna bakgrund inte lösas med hjälp av allmänna principer om att skatterätten är bunden av eller fristående från civilrätten, utan det får antas att termerna ska tillämpas enligt sin ”allmänna civilrättsliga innebörd”.<sup>75</sup> Ett sådant betraktelsesätt framstår som rimligt, då det vore både opraktiskt och förvirrande om civilrättsliga termer mera allmänt betecknade helt eller delvis andra saker i skatterätten än i civilrätten.<sup>76</sup> Såsom har argumenterats i artikeln bör dock termer och begrepp, oavsett i vilket samband de framträder, tolkas kontextuellt i sitt rättsliga sammanhang och i enlighet med sina syftemål, för att ges innebörd och mening. De olika regelverken fyller olika syftemål, vilket kan få betydelse för begreppsanalysen. För civilrättens vidkommande handlar det om att hantera konfliktlösning mellan parter, medan det skatterättsliga regelverket ytterst syftar till att värna det fiskala intresset.

Det bör dock noteras att det i lagstiftningen finns en strävan mot formalisering av begrepp, jfr t.ex. den frekventa förekomsten av legaldefinitioner. Det kan dock ifrågasättas om det går att åstadkomma ett enhetligt begrepps-

<sup>73</sup> Det sagda förutsätter att man inte har att göra med autonomt verkande särskilt tillskapade skatterättsliga begrepp, t.ex. fåmansaktiebolag eller koncern, vilka har framtagits just med hänsyn till de särskilda skatterättsliga konsekvenser som har knutits till dem.

<sup>74</sup> Filosoferna har inte kunnat ange några klara kriterier för koherens utan ofta nöjt sig med sådana uttryck som t.ex. att en koherent satsmängd bildar ”a tightly knit unit” osv. I vilket fall som helst innebär koherens ett starkare krav än enbart kravet på logisk motsägelsefrihet. Se närmare härom Peczenik, Alexander, *Rätten och förnuftet*, En lärobok i allmän rättslära, 2 uppl., Lund 1988, s. 149 f.

<sup>75</sup> Se Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Stockholm 1987, s. 94.

<sup>76</sup> Se även Hultqvist, Anders i SN 2007 s. 697, som anför att om ett begrepp definierats på ett visst sätt inom rättssystemet är det en rimlig slutsats att lägga denna definition till grund för termens användning i andra delar av rättssystemet, om inte särskilda skäl talar däremot eller för någon annan innebörd.

innehåll den vägen. För att ges innebörd måste, som nämnts, begreppen tolkas i sin rättsliga kontext, och de kommer därmed närmast per automatik att få ett varierat betydelseinnehåll, beroende på det rättsliga sammanhanget. Det sagda är också anledningen till tendensen i mer modern rättsteori att specificera ett begrepps betydelseinnehåll genom *tillämpning av allmänna rättsprinciper*, framför att konstruera t.ex. legaldefinitioner. Europadomstolens rättstillämpning kännetecknas av en liknande ansats. Termer och begrepp tolkas i ljuset av allmänna principer i syfte att uppnå ett visst resultat; rättssäkerhet, ekonomisk rättvisa eller vad det kan vara månne. Mot en varierad och efter sitt sammanhang modifierad terminologi- och begreppsbyggnad kan dock invändas att utan exakta termer och begrepp minskar precisionen i den rättsliga analysen och risken för missförstånd och logiska luckor ökar.<sup>77</sup> Att skapa begrepp där sådana inte behövs, rättssystemet kan behöva en viss flexibilitet för att vara praktikabelt, kan dock synas som ett onödigt steg på vägen mot en begreppsjurisprudens i dess negativa bemärkelse.<sup>78</sup>

I artikeln har också diskuterats civilrättens prejudicerande betydelse för skatterätten med avseende på det skattemässiga utfallet. De enskildas frihet att konstruera sina rättshandlingar utifrån olika systemexterna rättsfakta med hänsyn tagen till de valda rättshandlingarnas skatterättsliga effekter, för med sig olika typer av skatteminskande åtgärder. Civilrätten utgör med andra ord grunden för ett stort antal skatteinpassade transaktioner. Dessa låter sig vanligen mer eller mindre enkelt inordnas under det skatterättsliga regelverket. Ibland kan det misstänkas att dessa transaktioner inbegriper felaktigt rubricerade rättshandlingar, eller, kanske mindre vanligt, skenrättshandlingar. Såväl felaktigt rubricerade rättshandlingar som skenrättshandlingar nödvändiggör civilrättsliga bedömningar inom ramen för skatterättstillämpningen. Det kan handla om att söka utröna en rättshandlings verkliga innebörd genom analys av parternas intentioner, avtalsförutsättningarna, parternas förpliktelser och rättigheternas övergång, eller att ogiltigförklara en rätts-

<sup>77</sup> Jfr t.ex. Naess, Arne, *Empirisk semantik*, 1992, s. 23 ff.

<sup>78</sup> Begreppsjurisprudensen har fått en stämpel som beteckning för sakligt opraktiska och verklighetsfrämmande kvasilogiska resonemang, baserade på en artificiell begreppsbyggnad. Se t.ex. Hellner, Jan, *Metodproblem i rättsvetenskapen*, Studier i förmögensrätt, Stockholm 2001, s. 135 ff. och även s. 226. På den praktiska tillämpningens plan hade begreppsjurisprudensen nackdelen att dölja eller åtminstone fördunkla det förhållandet att rättsreglernas främsta uppgift är att svara mot samhällsliga behov och lösa samhällsliga konflikter, inte att sätta rätt etikett på sociala situationer. Se Strömholm, Stig, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning*, En lärobok i allmän rättslära, 5 uppl., Stockholm 1996, s. 89.

handling då den civilrättsligt anses utgöra en nullitet till följd av sin skenkonstruktion. För att undvika att man inom skatterätten utvecklar en helt ”egen civilrätt”, utan reell förankring i den faktiska civilrätten (verkligheten), är det alltså helt nödvändigt att skatterättsliga bedömningar förankras i civilrättsliga analyser och ställningstaganden.<sup>79</sup>

I artikeln har vidare konstaterats att ett avtal kan vara civilrättsligt ogiltigt, t.ex. pga. formfel, men ändå ges skatterättslig verkan. Om avtalet efterlevs av parterna, så får det ekonomiska verkningar, men kan inte läggas till grund för exempelvis lagfart. Avtalet kan också ogiltigförklaras vid tvist mellan parterna. Starka legalitetshänsyn styr dock skatterättstillämpningen och kravet på förutsebarhet gör sig här gällande med sådan kraft att en beskattning vid underliggande civilrättsligt ogiltiga rättshandlingar, enligt min uppfattning, bör undvikas. I vart fall talar starka rättssäkerhetsskäl för att de fall då civilrättsligt ogiltiga rättshandlingar ges skatterättslig verkan bör lagregleras.<sup>80</sup>

Det finns alltså ett flertal situationer där civilrätten får betydelse för skatterättsliga bedömningar. Såsom har visats i artikeln kan dock situationen också vara den omvända, dvs. skatterätten kan få betydelse för civilrättsliga bedömningar. I artikeln har t.ex. diskuterats anspråk som vilar på brottsliga förutsättningar, s.k. *pacta turpia*. Avtal som inbegriper brott mot det skatterättsliga regelverket anses inte förtjäna rättsordningens stöd. Konsekvensen av att ett avtal strider mot lag eller god moral kan antingen vara civilrättslig (är rättshandlingen ogiltig eller kan den jämkas?), eller processrättslig (ska domstolen avvisa talan?). Det är ofta oklart vilken effekten är och hur saken ska behandlas.<sup>81</sup> I artikeln har diskuterats ogiltighet till följd av ett avtals lagstridiga skatterättsliga innehåll. Särskilda avtal om s.k. svart lön kan fränkännas rättsverkan i den delen men äga giltighet mellan parterna i andra.<sup>82</sup> Där emot kan en part i avtalet sannolikt inte påräkna samhällets hjälp för att framtinga fullgörandet av förpliktelsen enligt avtalet,<sup>83</sup> dvs. den skattefria lönen, och den skadelidande parten har inte rätt till skadestånd. Avtalet i sina övriga delar behöver dock inte nödvändigtvis fränkännas rättsverkningar,

<sup>79</sup> Se Grosskopf, Göran i *Festskrift till Kurt Grönfors*, Göteborg 1991, s. 227 f.

<sup>80</sup> Se även Bergström, Sture, *Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel*, Stockholm 1984, s. 233 ff. och Lodin m.fl., 14 uppl., Lund 2013, s. 733.

<sup>81</sup> Se Ramberg, Jan & Ramberg, Christina, *Allmän avtalsrätt*, 8 uppl., Stockholm 2011, s. 204.

<sup>82</sup> Se angående samma slutsatser gällande muta, Munukka, Jori, *Stockholm Centre for Commercial Law, Årsbok II*, Stockholm 2010, s. 271 ff.

<sup>83</sup> Jfr dock NJA 1997 s. 93.



utan äger i allmänhet giltighet mellan parterna. I artikeln har också diskuterats om en framkomlig väg för att stävja skattebrott skulle vara att förvägra parterna domstolsprövning i de delar som avtalet strider mot lagen, dvs. att avvisa avtalet. Det finns dock inget exempel på fall där HD har avvisat ett mål med hänvisning till pactum turpe, även om HD obiter dictum anmärkt att det skulle kunna vara möjligt.<sup>84</sup>

Vidare har i artikeln diskuterats de civilrättsliga konsekvenserna av utebliven skattefrihet, när sådan har utgjort en avtalsförutsättning. Det har härvid konstaterats att den skadelidande parten sannolikt inte skulle nå framgång med ett yrkande om tillämpning av 36 § AvtL, eftersom skatteplikt i visst avseende inte torde utgöra ett oskäligt avtalsvillkor. Det kan dessutom hävdas att parterna vid ingående av mer avancerade skatteanpassade transaktioner, redan vid avtalslutet i vart fall bort förutse att skatteplikt skulle kunna bli följden. Sannolikt är inte heller ett återopande av den s.k. förutsättningsläran en framgångsrik väg att gå, då utrymmet för tillämpning av denna numera får anses mycket begränsat. För att undvika beskattning i dylika situationer har därför i artikeln förespråkats att parterna utformar avtal där skattefrihet utgör en avtalsförutsättning med någon form av nullitetsklausul. Under angivna förutsättningar torde en sådan klausul medföra såväl skatte- som civilrättslig ogiltighet, men helt säkert är det inte.

*Sammanfattningsvis* kan det konstateras att det finns flera interdisciplinära beröringspunkter mellan de båda ämnena skatterätt och civilrätt. I artikeln har endast pekats på några exempel. Det är t.ex. tydligt att de civilrättsliga konsekvenserna av ett avtal påverkas av avtalets skatterättsliga innehåll, liksom de skatterättsliga konsekvenserna följer av de civilrättsliga dispositionerna. Advokater och andra som biträder vid avtals upprättande bör därför nog överväga de skatterättsliga förutsättningarna för avtalet när detta utformas.

När det skatterättsliga begrepps- och betydelseinnehållet är oklart, eller när den skattskyldiges rättshandlande är rättsligt svårdefinierat, söker uttolkaren ofta vägledning i civilrätten. Den genomförda studien visar dock att någon närmare vägledning och tolkningsstöd inte nödvändigtvis tillhandahålls av civilrätten, bl.a. eftersom de båda disciplinerna fyller olika syftemål. Även om de enskilda av rättssäkerhetsskäl måste kunna lita på att identiska eller likartade fall bedöms lika, jfr 1 kap. 9 § regeringsformen, så är det från ett rättstillämparperspektiv funktionellt att låta termers och begrepps bety-

<sup>84</sup> Se NJA 1992 s. 299, NJA 1997 s. 93 och NJA 2002 s. 322.

delse skifta i olika sammanhang, om man därigenom får begrepp som är bättre anpassade efter de skilda reglernas syften. Också i övrigt är det en vanskelig väg att helt förlita sig på civilrätten. Den tillhandahåller inte alltid svaren. Så har t.ex. visats att civilrättslig ogiltighet inte automatiskt medför skatterättslig sådan. Som analysverktyg är visserligen civilrätten nödvändig för många skatterättsliga bedömningar, men som tolkningsredskap måste metoden att söka vägledning i civilrätten kombineras med strukturellt skatterättsligt systemtänkande och användas med hänsyn tagen till skatterättens indispositivitet och dess fiskala syftemål, liksom med beaktande av de särskilda legalitetskrav som gäller inom skatterätten.