

Civilrätten och skatterätten

- en fråga med många svar

Frågan om hur skatterätten förhåller sig till civilrätten har diskuterats flitigt i skatterätten. Att civilrättsliga begrepp utgör något som skatterätten har att förhålla sig till tas ofta för givet, men vad som menas med "civilrättsliga begrepp" har inte närmare problematiserats. I stor utsträckning kan begreppet "civilrätt" förstås på olika sätt, emellanåt på diametralt olika sätt. Beroende på hur civilrätten förstås kan det vara möjligt att hänvisa till den för att motivera helt olika lösningar på skatterättsliga problem. Denna problematik behandlas i en nyligen utkommen avhandling av Patrik Emblad. I den här artikeln redogör Emblad för huvuddragen i sin avhandling.

Text: **Patrik Emblad**



vilken betydelse civilrätten har för tolkningen och tillämpningen av skattelag har diskuterats flitigt inom akademien. En vanlig föreställning är att en civilrättslig term som förekommer i skattelagstiftningen ska uppfattas i enlighet

med sin civilrättsliga innebörd, såvida inte termen definieras på ett särskilt sätt i skattelagstiftningen. Ett exempel på detta är termen "gåva" i 8 kap 2 § Inkomstskattelagen (IL). Enligt denna regel är förvärv genom gåva skattefritt.

En vanlig uppfattning är också att rättshandlingar ska uppfattas i enlighet med sin civilrättsliga innebörd i skatterätten. Om ett avtal är att se som ett avbetalningsköp i civilrätten trots att avtalsparterna själva kallar det för ett leasingavtal så kan en förvaltningsdomstol bortse från den etikett som avtalsparterna själva har satt på avtalet och i stället behandla det som just ett avbetalningsköp.

Inom akademien förekommer olika uppfattningar kring hur starkt bunden skatterätten är av civilrätten. Vissa forskare hävdar att skatte- och civilrätten tjänar olika skyddsändamål och att detta kan leda till olika begreppsbestämningar inom respektive område. Andra hävdar att civilrätten är prejudiciell för skatterätten, med vilket förstås att en självständig civilrättslig bedömning ska göras utan att snegla på de skatterättsliga effekterna. Efter att civilrätten har fastställts får man acceptera de konsekvenser som detta leder till för skatterätten, på gott och ont.

Trots att frågan om hur skatterätten förhåller sig till civilrätten har diskuterats i stor utsträckning i den skatterättsliga litteraturen så har frågan om vad som menas med "civilrätt" inte närmare utvecklats eller problematiserats. I min avhandling "Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt", som jag försvarade den 9 oktober i år, visar jag att begreppet "civilrätt" både förstås och kan förstås på olika sätt, emellanåt på diametralt olika sätt. Beroende på hur

begreppet "civilrätt" förstås är det ofta möjligt att komma fram till helt olika lösningar på skatterättsliga problem genom att hänvisa till "civilrätten".

Civilrätten kan förstås på olika sätt

Anta att Högsta förvaltningsdomstolen i ett avgörande kommer fram till att ett visst förfarande är att se som en gåva. Anta att en civilrättslig fråga därefter prövas av Högsta domstolen och att domstolen kommer fram till att ett motsvarande förfarande inte är att se som en "gåva i skatterätten". Innebär då Högsta domstolens dom att Högsta förvaltningsdomstolens avgörande avviker från civilrätten eller inte?

Om Högsta domstolens avgöranden antas vara *bestämmande för* civilrättens innehåll (det vill säga att "civilrätten" = det som Högsta domstolen uttalar) så blir slutsatsen att Högsta förvaltningsdomstolens dom avviker från civilrätten. Om däremot Högsta domstolens dom bara ses som en *möjlig tolkning av* civilrätten så medför inte Högsta domstolens dom att Högsta förvaltningsdomstolen (nödvändigtvis) har avvikit från civilrätten.

Huruvida Högsta domstolens praxis ska ses som bestämmande för, eller som bara en möjlig tolkning av, civilrätten är en oklarhet som handlar om vilka de civilrättsliga rättskällorna är, vilken hierarkisk ordning de har och vad som gör något till en rättskälla. I avhandlingen gör jag gällande att denna oklarhet bara är en av sju faktorer som får till konsekvens att begreppet civilrätt kan förstås på helt olika sätt. Det finns inte ett korrekt sätt att hantera de olika faktorerna på. Därför finns det inte heller ett korrekt sätt att uppfatta begreppet civilrätt på. Problematiken blir särskilt tydlig när det gäller förvaltningsdomstolarnas praxis kring verklig innebörd.

Verklig innebörd

Det händer emellanåt att en förvaltningsdomstol vid en skatterättslig tvist underkänner ett visst upplägg med hänsyn till rättshandlingarnas verkliga innebörd (RÅ 1998 ref. 19). Samtidigt finns det avgöranden där domstolen anser att den verkliga innebörden inte ger utrymme för att underkänna upplägget (RÅ 2004 ref. 27).

”Problemet med att behandla civilrätten ur ett begreppsorienterat synsätt är att någon motsvarighet till legalitetsprincipen inte förekommer på civilrättsområdet.”

Huruvida Högsta förvaltningsdomstolens praxis om verklig innebörd bygger på civilrätten eller inte har varit föremål för omfattande debatt i den skatterättsliga litteraturen. Vad det innebär att följa civilrätten i dessa fall kan emellertid betyda olika saker.

Anta exempelvis att Högsta förvaltningsdomstolen har att ta ställning till ett kreditavtal med osedvanligt hög ränta, samt att avtalsparterna är närstående med varandra. Vid bedömningen av detta avtal kanske Högsta förvaltningsdomstolen kommer fram till att den utfästa räntan till viss del utgör en benefik förmögensöverföring (en gåva) från den ena parten till den andra, samt att avdrag därför nekas för denna del av räntekostnaden. Detta avgörande skulle kunna sägas vila på civilrätten i den meningen att *utfallet* av bedömningen, det vill säga kvalificeringen av transaktionen, är civilrättslig. Innebörden av detta är att den utfästa räntan till motsvarande del skulle ha ansetts vara en benefik förmögensöverföring i civilrätten.

Enligt ett alternativt synsätt skulle det kunna hävdas att det var Högsta förvaltningsdomstolens *metod* för att bedöma avtalet som medför att avgörandet vilar på civilrätten. I så fall skulle avgörandet kunna sägas vila på civilrätten även om inte utfallet/kvalificeringen överensstämmer med hur avtalet skulle ha kvalificerats i civilrätten.

Om det nu är utfallet som måste överensstämma med civilrätten så består en svårighet i att fastställa hur de specifika avtal som är föremål för skatterättslig prövning skulle ha kvalificerats vid en prövning i allmän domstol. Det är sällsynt att de avtal som är uppe till bedömning i skatterätten dessförinnan har varit föremål för en civilrättslig tvist.

Om det i stället är metoden eller tillvägagångssättet för att bedöma ett avtal som måste överensstämma med civilrätten så består en svårighet i att klargöra vad denna metod går ut på. Enligt min uppfattning görs den civilrättsliga bedömningen ofta mot bakgrund av de ändamål som olika civilrättsliga regler tjänar. Om olika regler tjänar olika ändamål kan därför ett avtal komma att bedömas på olika sätt vid tillämpningen av olika civilrättsliga regler. Om

detta är vad den civilrättsliga metoden går ut på och skatterätten ska följa denna metod så borde man alltså i skatterätten bedöma olika avtal mot bakgrund av de ändamål som ligger till grund för de skatterättsliga reglerna. I så fall står det emellertid klart att det inte handlar om att göra en självständig civilrättslig bedömning utan att snegla på de skatterättsliga effekterna.

Om civil- och skatterättslig tolkning

Att skatterätten skulle vara starkt bunden av civilrättsliga begrepp har motiverats av legalitetsprincipen. Med "legalitetsprincipen" menas här påbudet om att skatt inte får tas ut utan stöd i lag. När skattelagstiftningen innehåller en civilrättslig term, såsom till exempel "gåva", antas alltså legalitetsprincipen förhindra att man i skatterätten gör en tolkning av denna term som går utanför dess innebörd i civilrätten.

Legalitetsprincipen antas i allmänhet ha en stark ställning på skatteområdet, vilket har betydelse för tolkningen av skattelag. Att skatt inte får tas ut utan stöd i lag får till konsekvens att beslut om skatt måste kunna inrymmas i skattereglernas språkliga lydelse. Detta medför att begreppsfrågor blir betydelsefulla i skatterätten. Ett starkt framhävande av legalitetsprincipen manar alltså till en mer begreppsorienterad tolkningspraktik.

När legalitetsprincipen i sin tur antas medföra att civilrättsliga termer som förekommer i skattelagstiftningen ska uppfattas i enlighet med sin civilrättsliga innebörd så har det begreppsorienterade synsättet smittat av sig på hur civilrätten behandlas i skatterätten. Problemet med att behandla civilrätten ur ett begreppsorienterat synsätt är att någon motsvarighet till legalitetsprincipen inte förekommer på civilrättsområdet. Följaktligen ser tolkningsmetoderna helt annorlunda ut i civilrätten jämfört med skatterätten. På civilrättsområdet finns det exempelvis inte något hinder mot att en lagregel tillämpas utanför sitt språkliga betydelseområde genom en så kallad analogi. Det finns inte heller något absolut behov av att ange huruvida en viss lagregel har

tillämpats direkt eller genom analogi. Vidare finns det inte något hinder mot fria ändamålsresonemang.

En konsekvens av hur tolkningspraktiken ser ut i civilrätten är att en och samma term ofta tillskrivs olika innebörder i olika civilrättsliga sammanhang. Ett exempel på detta är termen "gåva". Något som anses vara en gåva i ett visst civilrättsligt sammanhang behöver inte nödvändigtvis ses som en gåva i ett annat civilrättsligt sammanhang.

Den nordiska civilrättsliga tolkningstraditionen har beskrivits såsom funktionalistisk. Innebörden av detta är att man vid tillämpningen av civilrättsliga regler lägger stor vikt vid vilka funktioner som olika regler tjänar, medan begreppsfrågor spelar en undanskymd roll. Frågan om vad ett avtals verkliga innebörd är blir därför inte heller så relevant. Notera att det inte betyder att civilrätten ser till avtalets form, utan att själva frågan om huruvida man ska se till form eller verklig innebörd inte blir så relevant i civilrätten. Även om två olika regler i civilrätten innehåller termen "gåva" kan det alltså vara så att reglerna fyller olika funktioner, med påföljd att ett och samma händelseförlopp anses som en gåva vid tillämpningen av den ena regeln men inte den andra.

Ett exempel som kan användas för att illustrera detta är att begreppet "äganderätt" inte används för att lösa civilrättsliga tvister. Anta att person A har sålt samma bil till person B och person C, men utan att lämna ut bilen till någon av dem. En domstolstvist kan uppstå mellan B och C, men också mellan A och B samt mellan A och C. Det funktionalistiska angreppssättet innebär att domstolen inte löser dessa tvister genom att fråga sig vem som har äganderätt till bilen. Domstolen avgör i stället varje enskild konfliktsituation genom att se till funktionerna med den eller de regler som är föremål för tillämpning.

Sammantaget är den civilrättsliga tolkningspraktiken inte lika begreppsorienterad som den skatterättsliga. Att i skatterätten ändå behandla civilrätten utifrån ett begreppsorienterat perspektiv leder till att man ofta kan hänvisa till civilrätten för att komma fram till motsatta lösningar på de skatterättsliga problemen. Frågan som följer är därför hur vi i stället skulle kunna utveckla en funktionalistisk förståelse av civilrätten i en skatterättslig kontext.

Ett funktionalistiskt perspektiv på civilrätten

Medan skattefrågor alltså löses av förvaltningsdomstolarna utifrån ett mer begreppsorienterat perspektiv så löses civilrättsliga frågor av de allmänna domstolarna utifrån ett mer funktionalistiskt perspektiv. I avhandlingens avslutande del söker jag därför utveckla vad det skulle innebära att hantera

civilrätten utifrån ett mer funktionalistiskt perspektiv vid lösandet av skatterättsliga frågor. Ett par exempel kan anföras för att konkretisera detta.

Exempel 1: Remuneratorisk gåva

Anta att person A utan ersättning har tagit hand om person B under längre tid, samt att person B vill visa tacksamhet genom att överlämna en bil till A. Det rör sig här om en så kallad remuneratorisk gåva, det vill säga ersättning som lämnas för en tidigare utförd prestation utan att givaren har varit rättsligt förpliktad att överlämna den. En skatterättslig fråga som uppstår är om mottagandet av bilen ska ses som skattepliktig inkomst av tjänst enligt 11 kap 1 § IL eller som en skattefri gåva enligt 8 kap 2 § IL. Jag ska nu översiktligt visa hur man kan hantera denna fråga utifrån ett begreppsorienterat, respektive funktionalistiskt perspektiv på civilrätten.

Utifrån ett begreppsorienterat perspektiv på civilrätten skulle det kunna hävdas att nämnda skattefråga ankommer på om överlämnandet av bilen är att se som en gåva eller inte i civilrättslig mening. 1 § Gåvolagen samt dess förarbeten skulle då kunna tas till intäkt för att det inte rör sig om gåva i civilrättslig mening.

Utifrån ett funktionalistiskt synsätt tar 1 § Gåvolagen och dess förarbeten emellertid inte ställning till huruvida det rör sig om en gåva eller inte. Men vad är det då som denna regel tar ställning till? Jo, 1 § Gåvolagen anger att muntliga löften om gåvor som ännu inte har fullbordats och som inte har varit avsedda att komma till allmänhetens kännedom inte blir bindande för löftesgivaren. Med andra ord kan inte den som tar emot löftet utkräva det i allmän domstol. Regeln avser att skydda löftesgivaren. I förarbetena till bestämmelsen framhålls dock att remuneratoriska gåvor inte kännetecknas av sådan frikostighet att löftesgivaren förtjänar motsvarande skydd. Av denna anledning är regeln inte tillämplig i sådana situationer. Frågan är därefter huruvida det är skatterättsligt relevant eller inte att den som tar emot ett muntligt löfte om remuneratorisk ersättning kan utkräva detta löfte i allmän domstol. Utifrån ett funktionalistiskt perspektiv är frågan däremot *inte* huruvida remuneratorisk ersättning ses som en gåva eller inte i civilrätten.

Följande kan i sin tur framhållas när det gäller att bedöma huruvida det är relevant för skattefrågan eller inte att A kan vända sig till en allmän domstol för att utkräva ett muntligt löfte från B om att överlämna en bil. Om B ännu inte har verkställt överlämnandet har någon skattefråga ännu inte aktualiserats. Om B däremot har verkställt överlämnandet är det enligt min mening svårt att se att det skulle

”Utifrån ett funktionalistiskt perspektiv på civilrätten behandlas emellertid inte äganderätt som en omständighet att förhålla sig till vid beskattningen.”

vara relevant för skattefrågan att ett muntligt löfte från B hade kunnat utkrävas av A. Det är för övrigt inte ens säkert att något muntligt löfte lämnas från B innan denne överlämnar bilen. Att muntliga löften om remuneratorisk ersättning kan utkrävas i allmän domstol av löftesmottagaren framstår alltså inte som särskilt relevant för skattefrågan. Det är mer relevant att ta fasta på omständigheter som säger något om huruvida överlämnandet kan antas bero på en utförd arbetsprestation eller inte, till exempel att bilen överlämnades i nära samband med utförandet av tjänsten. Det skulle också vara skatterättsligt relevant att överlämnandet av bilen senare skulle återgå med anledning av en civilrättslig tvist. Det är nämligen något som direkt påverkar beskattningsunderlaget.

Exempel 2: Äganderätt och värdeminskingsavdrag

Ett annat exempel som kan nämnas är vilken betydelse civilrätten har för att avgöra vem som ska ha rätt till värdeminskingsavdrag. Detta kan vara särskilt svårt att avgöra vid så kallade sale and lease back-upplägg. I korthet handlar det om upplägg där en innehavare av en tillgång säljer denna tillgång till en finansiär som omedelbart hyr ut tillgången till den tidigare innehavaren. Vanligen förenas detta med en option för den tidigare innehavaren/hyrestagaren att köpa ut tillgången vid hyresperiodens utgång.

Utifrån ett begreppsorienterat perspektiv på civilrätten skulle det kunna hävdas att rätten till värdeminskingsavdrag ankommer på vem som är ägare till tillgången. Dylika resonemang kring äganderätt förekommer i exempelvis RÅ 1998 ref. 58 I (finansiell leasing) och RÅ 1989 ref. 62 I-II (sale and lease back).

Utifrån ett funktionalistiskt perspektiv på civilrätten behandlas emellertid inte äganderätt som en omständighet att förhålla sig till vid beskattningen. Det är mer relevant att fråga sig vilka specifika anspråk olika subjekt kan göra gällande mot varandra samt ta ställning till vilken relevans dessa anspråk har för skattefrågan.

Eftersom värdeminskingsavdrag är avsett att kompensera för en tänkt förslitning och värdenedgång på tillgångar är det enligt min mening relevant att avgöra frågan om rätten till värdeminskingsavdrag genom att ta fasta på omständigheter som säger något om vem som står risken för tillgångens värdeutveckling. En sådan omständighet skulle kunna vara en avtalsklausul som anger att leasetagaren är skyldig att köpa ut tillgången efter leasingperiodens slut, alternativt en klausul som anger att leasetagaren får köpa ut tillgången för ett mycket förmånligt pris. Om det nu skulle vara så att parterna har avtalat att leasetagarens optionsrätt ska vara förverkad i händelse av bristande betalning kan 37 § Avtalslagen medföra att denna förverkandeavtalsklausul inte får göras gällande. Under dessa förhållanden är det inte leasegivaren som står risken för tillgångens värdeutveckling. Leasegivaren står enbart för risken att inte få betalt för sina utestående fordringsanspråk. Under sådana förhållanden bör rätten till värdeminskingsavdrag tillkomma leasetagaren.

Avslutning

Sammanfattningsvis är frågan om hur skatterätten förhåller sig till civilrättsliga begrepp problematisk eftersom den civilrättsliga tolkningstraditionen inte är lika begreppsorienterad som den skatterättsliga. Mot denna bakgrund har jag försökt utveckla hur vi i skatterätten skulle kunna behandla civilrätten i linje med ett funktionalistiskt, i stället för ett begreppsorienterat, synsätt. Endast tiden kan utvisa vilken ledning detta kan ge för den framtida rättsutvecklingen.

PATRIK EMBLAD

Jur. dr. i finansrätt Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.