

SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund



Nr 9 1965

Årgång 15

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Form och verklig innebörd vid tolkning av skattelag

av kammarrättsassessor Bertil Wennergren

Inledning.

Det har skrivits många och bra saker om tolkning av skattelag av Sandström (Svensk Skattetidning 1952 s. 241), Welinder (Svensk Juristtidning 1953 s. 78) och Helmers (i avhandling om Kringgående av skattelag) m. fl. Senast har skatteflyktskommittén utrett frågan i sitt betänkande "Om åtgärder mot skatteflykt" (SOU 1963:52). Det känns därför på sätt och vis både förmätet och onödigt att presentera en artikel i ämnet. Det fogade sig emellertid så att det uppdrogs åt mig att skriva en svensk rapport till IFA:s kongress i London den 13—17 september 1965 för ett diskussionsämne betitlat "The interpretation of tax laws with spe-

cial reference to form and substance". Nedanstående artikel är en omarbetad svensk version av rapporten i fråga.

Tolkning av skattelag är ett ämne, som kan studeras ur många olika synvinklar. Man kan se det som en fråga om kompetensfördelningen mellan lagstiftare, å ena, samt domstolar och andra tillämpande myndigheter, å andra sidan. I det sammanhanget framhålls att domaren och tjänstemannen skall vara lagens tjänare och inte kvälja lag eller eljest sätta sig i lagstiftarens ställe. Men vanligen behandlas ämnet främst som en fråga om förhållandet mellan det allmänna — staten eller kommun — och den enskilde.

Då betonas för lagtolkaren att inga andra anspråk får ställas på medborgarna

än sådana som har stöd i lag och som kan förutses av dem. I en stat med så grundmurade rättsliga traditioner som Sverige kan man utgå från att allmän enighet råder om vikten av att lagstiftning och lagtillämpning inte sammanblandas samt av att kravet på laga grund för de fiskala anspråken upprätthålls. Samtidigt står det emellertid klart att det inte alltid och till alla delar låter sig göra att förverkliga dessa ideal. Den praktiska nödvändigheten föranleder avsteg i större eller mindre grad från målsättningarna. Lagstiftningen utformas ibland så att domaren och tjänstemannen i viss mån får en rättsskapande uppgift och texterna ges stundom sådana formuleringar att fiskala anspråk kan grundas på dem i vitt skilda situationer med härav följande svårigheter för medborgarna att förutse kraven.

Några uttalanden av skatteflyktskommittén åskådliggör denna klyfta mellan ideal och verklighet. Kommittén framhåller som ett starkt önskemål att skattelagstiftningen liksom annan lagstiftning utformas så att dess innebörd klart och otvetydigt framgår redan av ordalagen (SOU 1963:52 s. 100). Den tillfogar likväl att den är medveten om att det ofta kan vara svårt, ja ogörligt, att i ett lagstadgande uttömmande ange förutsättningarna för dess tillämpning. På begränsade avsnitt sägs man därför ha att räkna med att lagstiftningsproblemen löses genom allmänt formulerade bestämmelser. I själva verket är det ju så att sistnämnda metod i allt övervägande grad tagits i anspråk inom skatterätten inte bara på begränsade avsnitt utan också på så centrala fält som de angående skattepliktig inkomst och avdragsgill kostnad. Inkomstlagen definieras genom uppräkningsav exempel. Endast sådan ekonomisk för-

kovran som inte kan inrangeras under någon av de sex vitt definierade och genom exempel illustrerade inkomstslagen går fri från inkomstskatt. Det har sagts att de sex kategorierna i praktiken är vittomfattande nog för att täcka varje förvärv som normalt betraktas som inkomst. Det ekonomiska livet är uppenbarligen för rikt differentierat för att rymmas inom enkla formler. Följden blir att lagstiftaren nödgas tillgripa allmänna, elastiska och flexibla formler. Det nyttar föga att söka dölja detta förhållande genom fagert tal om precisa ordalag som ideal för skattelagstiftningen. Tack vare RR:s prejudikatbildande verksamhet samt RN:s förhandsbesked och anvisningar säkerställs emellertid balans i systemet och trygghet för medborgaren.

Lagstiftningstekniken bestämmer lagtolkningsmetodik. Precisa ordalag är oböjliga och binder domaren och tjänstemannen till en strikt tolkning, medan allmänna, mera svepande formuleringar ger dem bedömningsfrihet i större eller mindre grad. Varje komplex av skatteregler kräver därför strängt taget sin speciella tolkningsmetodik. Vissa grundtankar kan dock urskiljas som representativa längs hela linjen.

I det följande skall inte sådana allmänna frågor som förarbetenas, prejudikatens och doktrинens betydelse vid lagtolkning behandlas. Det må vara tillräckligt att konstatera att intet material är diskvalificerat som tolkningsdatum men också att varken uttalanden i förarbeten eller prejudikat formellt binder domstolar och myndigheter. Deras reella inflytande är det oaktat stort. Domstolarna och myndigheterna saknar normalt anledning att inte ta uttalandena ad notam.

Framställningen begränsas till de tolk-

ningsproblem som knyter sig till frågor om form och verklig innebörd. Det kan då vara skäl att börja med några allmänna synpunkter på den juridiska teknik som hänför sig till rättslig klassificering och identifiering.

Den juridiska tekniken

Lagarna skapar en rättslig värld. Det är visserligen inte fråga om en fritt svävande värld utan en värld med närmast möjliga förankring i den faktiska verkligheten. Inte desto mindre innehåller rättens värld många egna konstruktioner och figurer. En central uppgift för lagtolkaren är att klarlägga vilka företeelser i verklighetens värld som inryms under dessa den rättsliga världens figurer, t ex vilka överlåtelser av egendom som hör under det rättsliga begreppet köp. Uppgiften påminner om botanistens men det är mycket svårare att klassificera ekonomiska fenomen än växter. Rättssystemet är visserligen liksom växtsystemet logiskt uppbyggt men indelningsgrunderna utgörs av idéer och inte av fysiska egenskaper e d. Idéerna förmedlas genom ord och som alla vet är språket ett ofullkomligt kommunikationsmedel. Härtill kommer att ”verkligheten ofta överträffar dikten”. Vid de rättsliga figurernas utformning oförutsedda kombinationer uppkommer ej sällan. Den rättsliga examinationen och klassificeringen sätter därför mången gång domaren och tjänstemannen på svåra prov. Men hur skeva och egenartade kombinationerna än är måste de inrangeras någonstans i den rättsliga världen, innanför eller utanför någon rättslig figur. Denna uppgift att subsumera faktakomplexet under en rättslig

titel blir i princip densamma vare sig kombinationen avviker från det normala handlingsschemat på grund av olyckliga omständigheter eller ett bestämt syfte. I båda fallen skall på grundval av en inträngande analys bestämmas vilken rättslig betydelse kombinationen äger.

Subsumtionen vid tolkning av skattelag

Då lagtexten uppbyggs genom ord med precis innebörd skärps förutsättningarna för klassificeringen i motsvarande mån. Men ju allännare ordalag som används och ju mera obestämda begrepp som lagtexten utrustas med, desto friare blir också klassificeringen. Det räcker att som exempel nämna sådana skatterättsliga begrepp som bosättning, kapitalförlust, levnadskostnad, yrkesmässighet och realisation. Den rättsliga klassificeringen inom dessa kategorier är vid det här laget synnerligen utpekulerade. Inte minst gäller det i fråga om vilka situationer som rättsligen skall klassificeras som bosättning i Sverige vid vistelse utomlands, för att inte tala om vilka olika typer av avyttring av kreatur som skall identifieras som realisation. Vad är det då som styr klassificeringen då de rättsliga figurerna angetts med allmänna ord och begrepp? Ytterst blir det bestämmelsens ändamål parat med allmän logik och strävan efter systematisk harmoni som fäller utslaget. Risken för godtycke hänger som ett damoklessvärd över ett sådant system. Beträggande garantier genom domstolskontroll m m blir helt nödvändiga.

I RÅ 1951 ref. 9 gällde det att avgöra om en belöning som utgått för medverkan till brottslings gripande (den s k sabbats-

sabotören) skulle klassificeras som inkomst enligt någon av KL:s inkomst kategorier. Hittelön hade tidigare (RÅ 1944 ref. 10) hänförts till inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. RR ansåg att belöningen inte kunde klassificeras som något slag av inkomst. Bakom detta ställningstagande låg med all sannolikhet det ändamålsövervägandet att det från samhällsnyttans synpunkt är angeläget att en belöning ograverad tillfaller den som frivilligt hjälper myndigheterna att uppsåra en brottsling och att skattefrihet i ett sådant fall över huvud taget harmonierar bäst med rättsordningen.

Även om ett stadgande fått en mycket allmän avfattning, finns det dock en yttre individualiserande språk- och idégräns för subsumtionen. I 25 § 3 mom. KL talas t ex om "tomträttsavgäld eller liknande avgäld". Mot bakgrund av vad som är karakteristiskt för tomträttsavgäld inordnas under lagens begrepp avgäld från avsondrad lägenhet men inte t ex arrende- och avloppsavgifter.

Av vad redan sagts förstås att domstolar och myndigheter vid tolkningen av skattelag ej sällan konfronteras med ekonomiska fenomen och kombinationer som har vissa men inte alla egenskaper som är karakteristiska för en rättsfigur eller som har vissa egenskaper som kännetecknar en rättsfigur och andra som är utmärkande för en annan rättsfigur. De blandade fången köp—gåva utgör exempel på sistnämnda situation. Ibland är lagen så konstruerad att skilda delar av transaktionen kan hållas isär och klassificeras som olika rättsfigurer. Ibland får t ex egendomsöverlåtelse klassificeras som delvis köp, delvis gåva. Vanligen måste emellertid transaktionen klassificeras som helhet, t ex antingen som köp eller som gåva.

Härvid kommer regelmässigt större vikt att fästas vid de inre kvaliteterna än vid den yttre formen. Härmed är inte sagt att den rubricering samt form- och orddräkt som rättshandlingen fått skulle sakna rättslig betydelse. Det är ingalunda fallet. Men dessa fakta blir bara några bland andra rättsligt relevanta vid klassificeringen (jfr Bylin, SN 1961 s. 453 "Till frågan om de blandade fången").

Analogitolkning

Vi har som bekant en särskild förordning angående skatt för hundar. Enligt densamma skall "för varje hund hundskatt årligen erläggas till kommunen". Ordet hund har en precis innebörd. Ingen skulle rimligen kunna komma på tanken att klassificera en katt som hund i lagens mening. Men hur förhåller det sig om någon håller en räv eller en varg som husdjur? Kan sådana djur klassificeras som hundar i lagens mening? De tillhör hundsläktet. Syftar ordet hund bara på sådana arter av hundsläktet som kallas hundar eller på djur över huvud taget tillhörande hundsläktet? I dylika fall rättar man sig efter allmänna språkbruket och klassificerar bara sådana djur vilka kallas hundar som hundar i lagens mening. Det ligger emellertid nära till hands att komma in på tanken att det inte finns någon rimlig anledning varför en räv- eller vargägare skulle behandlas annorlunda i hundskattehänseende än en hundägare. Lika skall behandlas lika, eljest uppkommer orättvisa. Och så betraktas rävar och vargar med hjälp av analogi som hundar i lagens mening, jämlikt grunderna för lagen. Så får det emellertid inte gå till. Dylik analogitolkning strider mot de grundläggande

rättssäkerhetskraven. Medborgaren måste kunna lita på att det allmännas skatteanspråk inte sträcker sig längre än han utläser av lagtexten.

I RÅ 1961 ref. 26 förelåg till bedömande om intäkt från jordbruksfastighet vid försäljning av virke till konsument och uttag för egen förbrukning av virke var skattepliktig enligt förordningen om allmän varuskatt. Som varuskattepliktig intäkt av jordbruksfastighet anges i förordningen om allmän varuskatt ”produkt av jordbruk eller dess binäringar”. Virke utgör ”produkt av skogsbruk”, då det uttas från egen jordbruksfastighet. RR förklarade, att skogsintäkterna inte var varuskattepliktiga. Det hjälpte inte att meningen varit att beskatta också dessa intäkter. Produkt av skogsbruk är en rättslig figur för sig vid sidan av produkt av jordbruk eller dess binäringar alldeles som arv är en från köp skild rättslig kategori. I 35 § 2 mom. KL angavs tidigare som realisationsvinstgrundande fång endast ”köp eller byte”. Genom analogitolkning hänfördes dit också vissa andra onerösa fång, såsom förvärv genom aktieteckning (RÅ 1914 ref. 109). Användningen av analogitolkning till vidgning av reglernas tillämpningsområde kritiserades från principiella utgångspunkter. Genom ändring av ordalagen till ”köp, byte eller därmed jämförligt fång” blev analogitolkning överflödig. Formuleringen täcker alla affärsmässiga transaktioner varigenom rätten till egendom överförs från en till annan (jfr RN I 1965: 5: 5 angående klassificering av försträckning som sådant fång). Man skulle också kunna säga att analogisering legaliserades som tolkningsmetod genom införandet av orden ”därmed jämförligt”. Många exempel kan anföras från skattelagstiftningen, där lagstif-

taren legitimerar analogisering som hjälpmedel vid subsumtionen genom nämnda ord eller orden ”och dylikt” eller ”och liknande”. Termen analogitolkning förbehålls dock analogisering utan stöd i lag.

Det görs stundom gällande att analogitolkning är helt utesluten inom skatterätten. Inte desto mindre kan man finna några exempel på detta konstgrepp i praxis, men det har då väl att märka varit fråga om att vidga området för skattefrihet eller avdragsgillhet, d v s att mildra skatteanspråket. Analogitolkningsavgöranden rörande skattefrihet för statliga och kommunala fonder är legio. Enligt 22 § KL föreligger under vissa förutsättningar rätt till avdrag då skog avverkats eller avyttrats. Analogivägen har avdragsrätt medgetts också då skog skilts från fastigheten genom brand och försäkringsersättningen upptagits som inkomst av skogsbruk (RÅ 1939 ref. 45). Men i RÅ 1957 ref. 24 ville RR:s majoritet (tio ledamöter) inte godkänna KR:s beslut att enligt grunderna för 33 § KL ge avdrag för fördyrade levnadskostnader, som uppkommit genom dubbel bosättning på grund av bostadsbrist. Minoriteten (sex ledamöter) ansåg däremot tolkningen möjlig. Inte heller fann RR det möjligt att genom analogitolkning tillämpa reglerna om skogsvärde-minskningsavdrag för avyttring av skog i samband med avyttring av marken, då skog avyttrats från en fastighet som upplåtits på obegränsad tid mot engångser-sättning, trots att sådan upplåtelse i realisationsvinstbeskattningsreglerna likställts med avyttring av fastighet (RÅ 1956 ref. 23. Se också RÅ 1963 not 1880 angående beräkning av ackumulerad inkomst). Det allmänna omdömet kan därför vågas att, om också visst utrymme finns för analogitolkning till förmån för en mildring av

skatteanspråket, det ändå är ytterst begränsat; jfr beslutsformuleringen i RÅ 1964 ref. 14 angående tillämpning av schablonreglerna för villabeskattnings på en garageförening: ”på grund av avfattningen kunna . . . lagligen icke tillämpas”.

”Heterologitolkning”

För att återgå till hundskatteförordningen kan alltså konstateras att det skulle strida mot allmänna grundsatsen att genom analogitolkning tillämpa förordningen också på rävar och vargar vilka hålls som husdjur. Bland hundarna finns emellertid miniatyraser där exemplaren är så små och obetydliga att de inte kan förorsaka kommunerna något besvär i renhållningshänseende e d. Djuren är visserligen hundar men de saknar just de egenskaper som varit utslagsgivande för lagstiftaren då han bestämt sig för att införa hundskatt. Det skulle då kunna göras gällande att djuren ”enligt grunderna för lagstiftningen” borde undantas från dess tillämpningsområde. Sådan ”heterologitolkning” kan emellertid knappast anses tillätlig i vidare mån än analogitolkning. Tolkningsmetoden skulle alltså kunna tänkas tillämpad i och för mildring av skatteanspråket men inte för skärpning av detsamma. Men det måste föreligga alldeles speciella skäl för mildring i så fall, såsom att resultatet eljest skulle bli uppebart obilligt eller orimligt. Jämför talesättet högsta rätt är största orätt. Så ägare av miniatyrhundar göra sig inte besvär.

Som exempel på det sagda kan RÅ 1960 ref. 5 tjäna. RR fann där att en skattskyldig inte kunde nekas avdrag för gälldranta på villafastighetslån, fastän den inte erlagts utan eftergivits enligt reglerna

om statlig ränteeftergift för innehavare av egnahemslån. Resultatet var fiskaliskt sett stötande men lagändring utgjorde enda botemedel.

Mot bakgrund av vad nu sagts om förbud mot skärpning av skatteanspråket genom ”heterologitolkning” framstår utgången i RÅ 1964 ref. 25 som anmärkningsvärd. RR vägrade där ett dödsbo avdrag för försäkringspremier jämlikt grunderna för 46 § 2 mom. 3) KL.

Civilrättens betydelse

Skatterätten skiljer sig i princip inte från civilrätten i fråga om den rättsliga klassificeringens metodik. Men metodiken kan skilja sig från civilrättens i den praktiska tillämpningen. Inom skatterätten gäller t ex som fast etablerad presumtion att en fastighets värde är dess taxeringsvärde. Denna hjälpregel tas i anspråk också för att dra den skatterättsliga gränsen mellan köp och gåva. Till följd härav kommer denna gräns inte alltid att överensstämma med den civilrättsliga gränsen. Men den skatterättsliga klassificeringen av en rättshandling kan skilja sig från den civilrättsliga inte bara genom tillämpning av dylika sedvanerättsligt utbildade hjälpregler utan också genom att lagstiftaren utformat specifikt skatterättsliga figurer som inte överensstämmer med de civilrättsliga, fastän de går under samma eller snarlika namn. Fastighet har t ex annan innebörd i skatteförfattningarna än i civilrättsliga författningar och den skatterättsliga tiden för innehav av en fastighet beräknas inte i allo på samma sätt som den civilrättsliga ägotiden. Vidare är att beakta att skatterätten kan aktualisera frågor som är civilrättsligt irrelevanta. Från civilrättslig synpunkt saknas t ex an-

ledning att göra skillnad mellan gåvoreversräntor och vanliga skuldreversräntor. Men för skatterättens del får skillnaden rättslig aktualitet genom stadgandet i 20 § KL om förbud mot avdrag för gåva eller periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning. RR har i enlighet härmed funnit att räntan på sk barnreverser vid tillämpningen av 20 § KL är att klassificera som en med periodiskt understöd jämförlig periodisk betalning (RÅ 1956 ref. 11).

Den verkliga innebörden

Åtskilligt har vid det här laget skrivits om "den verkliga innebördens" betydelse vid den skatterättsliga bedömningen av en transaktion. Som utgångspunkt tas i allmänhet 1928 års bolagsskatteberednings förslag till allmän riktlinje: "Om det är uppenbart att åtgärd, vars beskaffenhet äger betydelse från beskattningssynpunkt, är av annan beskaffenhet till sin verkliga innebörd än som uppgivits, så skall beskattningsfrågan bedömas med hänsyn till denna verkliga innebörd." Eller enklare uttryckt: "Om det är *uppenbart* att något rättsligen är A, så skall det också rättsligen behandlas som A och inte som B, även om det uppges vara B." Detta program är så allmänt utformat att envar torde vara beredd att instämma. Men vad menas med att uppges en åtgärds innebörd? Och hur strängt skall kravet på att den verkliga innebörden skall vara uppenbar fattas. Dessa frågor är delvis besvarade genom det som sagts förut om den juridiska tekniken och om subsumtionen vid tolkning av skattelag. Åtskilligt finns att tillägga bl a om sken och verklig innebörd.

Skattskyldigs valfrihet

Den skattskyldige söker naturligt nog att lägga upp sina affärer på sådant sätt att beskattningen blir den minst kännbara för honom. Häri ligger intet anmärkningsvärt och det är för övrigt tack vare nämnda förhållande som beskattningsmakten kan användas som medel inte bara för att skaffa inkomster till det allmänna utan också för att styra de enskildas ekonomiska handlande.

Den skattskyldiges valfrihet är en lagbunden frihet. Häri ligger både förlust och vinst. En förlust såtillvida som valfriheten begränsas till de alternativ lagen ger. En vinst i så måtto som, då lagen ger honom frihet att välja, han kan träffa sitt val i förvissning om att transaktionen kommer att få rättsordningens skydd. En dödsbo delägare kan t ex förvärva dödsboets fastighet antingen genom att köpa resterande andelar i fastigheten, sedan denna skiftats mellan delägarna — hans fång blir då ett köp — eller genom att få fastigheten i sin helhet sig tillskiftad vid arvskiftet mot att han kompenserar övriga delägare genom vederlag — fångtet får i så fall karaktär av arv. Sistnämnda alternativ ställer sig oftast fördelaktigare i skatterättsligt hänseende. Rent ekonomiskt skiljer sig transaktionerna inte från varandra. Det är emellertid för den skull inte möjligt att klassificera arvskiftesförvärvet som ett köp eller byte jämförligt fång (RÅ 1941 ref. 51). I rättssystemet bildar arvskiftesförvärven en grupp för sig vid sidan av köp- och bytesgruppen.

En akties börsnoterade värde innefattar värdet av inte avskilda kuponger. Säljs aktien strax innan kupongen inlöses, blir det ekonomiska resultatet därför, om kursläget är stabilt, detsamma som då ak-

tien säljs strax efter utan kupong samtidsikt som denna inlöses. Men i det senare fallet beskattas vederlaget för kupongen som inkomst av kapital, medan det i förra fallet den del av valutan som belöper på den medföljande kupongen inte blir föremå för sådan beskattning (38 § 1 mom. KL intäkt av kapital "där ej aktierna eller andelarna samtidigt överlåtits") utan endast för realisationsvinstbeskattning, om förutsättningar föreligger för sådan. En skattskyldig har givetvis sin fulla frihet att välja mellan att avyttra sina aktier före eller efter kupongens avskiljande, när han skall avveckla sitt aktieinnehav.

Som ytterligare exempel på valfrihet mellan olika lösningar med skilda skatterättsliga följder kan erinras om att ett handelsbolag kan avvecklas antingen genom att samtliga tillgångar försäljs och bolaget därefter likvideras eller genom att andelarna i bolaget säljs. I sistnämnda fall beskattas vinsten endast om förutsättningar föreligger för realisationsvinstbeskattning (RÅ 1950 ref. 16), medan i förstnämnda fall rörelsebeskattningens regler träder i tillämpning för delägarna.

Här kan också pekas på de alternativ en skattskyldig har som i egenskap av ende intressent i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening vill tillgodogöra sig vinstmedel, som samlats hos den juridiska personen. Han kan då antingen ta ut dem som utdelning på sina aktier eller andelar eller också sälja aktierna eller andelarna som sådana till belopp motsvarande deras substansvärde. I det förra fallet har han att skatta för inkomst av kapital. I det senare fallet inträder beskattningens konsekvenser endast om förutsättningar föreligger för realisationsvinstbeskattning (här bortses från fall då aktierna eller andelarna utgör varulager i rörelse). En sak för

sig är att det kan vara svårt att finna en köpare som är villig att betala för fulla substansvärdet.

Man må betrakta de möjligheter en skattskyldig har att välja den lägsta beskattningens väg som luckor eller ej. Det lagstiftningen tillåter ger den också sitt skydd. Den skattskyldige kan därför tryggt arrangera sina affärer enligt de olika alternativ som står öppna enligt lagen. Anses något av dessa alternativ som en inte önskvärd "lucka i lagen" kan det inte avskäras annorledes än genom lagändring. Jämför departementschefens uttalande om avverkningsrätter i samband med arvskiften i prop. 1965: 129 s. 31 och 32, där det först framhålls att skattebelastningen i anledning av arvskifte på en skogsfastighet kan bli helt olika, beroende på vilken form skiftet ges, trots att innebörden av skiftet är densamma. Här efter förklaras att den bristande likformigheten i avverkningsrätts skattemässiga behandling är omotiverad och att ett lagstiftningsingripande därför är påkallat.

Dissimulation

Ingås ett avtal på låtsas, är det ingen av avtalsparternas mening att avtalet skall kunna göras gällande enligt sitt innehåll dem emellan. Lagen är också så utformad att ingendera parten blir bunden av ett sådant simulerat avtal eller skenavtal. Se 34 § avtalslagen. Avtalet är ett skal utan innehåll. Det förekommer emellertid också att under ett låtsat avtal döljs ett annat. Man talar då om dissimulerade avtal. Exempel på sådana utgör hyreskontrakt beträffande vilka under hand gjorts upp att lägre hyra skall gälla än den i kontraktet utsatta, gåva i form av köp, köp i form av hyra och pantsättning i form av köp. Be-

träffande sådana avtal gäller att de parterna emellan utövar rättsverkningar inte enligt sina ordalag utan enligt det innehåll som faktiskt avtalats. I detta sammanhang kan bortses från att såväl simulerade som dissimulerade avtal kan göras rättsligen gällande enligt sina ordalag av godtroende tredjeman.

Vad som inte kan göras gällande rättsligen avtalsparterna emellan, kan heller inte göras skatterettsligt gällande mellan dem och fiskus. Utdelning till aktieägare i familjebolag som låtsas vara lön, arvode, pension e d klassificeras sålunda som det den verkliga är. Betydande svårigheter möter emellertid för en utomstående och därmed också för fiskus att avgöra om dissimulation föreligger eller inte. Det ligger i dissimulationens natur att kontrahenterna försöker att upprätthålla skenet utåt, mot tredjeman eller mot domstolar och beskattningsmyndigheter. Inte minst vanskligt är det att dra gränsen mellan sken och verklighet ifråga om blandade avtal, t ex när en aktieägare är styrelseledamot och det belopp som utbetalas till honom till viss del utgör styrelsearvode och viss del aktieutdelning. Myndigheterna blir här som i många andra skatterettsliga sammanhang hänvisade till att bygga på presumtioner och uppskattningar, eventuellt t o m på schabloner som utarbetas för ändamålet, t ex ränteschablonen för bestämmande av förtäckt utdelning, då aktieägare lånar hos bolaget mot låg ränta. I allmänhet ingrips inte mot dissimulationer annat än i notoriska eller mera flagranta fall, såsom då löner, arvoden, pensioner o d utgått till aktieägare, som uppenbarligen inte presterat något gentemot bolaget, eller utgått med belopp som står i uppenbar disproportion till vad de presterat.

Just aktieägarers uttag av medel från aktiebolag är en transaktion som dissimulerats på många olika sätt, genom räntefria eller räntelåga lån, försäljning av fastighet till underpris etc. Ett mera säreget fall utgör RÅ 1956 ref. 35. Två makar ägde 497 av 500 andelar i en fastighetsförening. De beslöt att fastighetsföreningen skulle överlåta sin fastighet till deras barn som gåva. Den var åsatt ett taxeringsvärde av 735.000 kronor och graverad av inteckningar till sammanlagt belopp av 725.000 kronor. RR ansåg att fastighetsföreningens gåva till barnen dolde ett uttag av föräldrarna av medel från föreningen. Dessa beskattades därför för förtäckt utdelning genom förvärv av fastigheten till 10.000 kronors underpris. Barnens fång tillerkändes rättsverkan som gåva.

I det föregående har talats om dissimulerade avtal. Något bör också nämnas om dissimulerade ensidiga rättshandlingar. I princip behandlas de skatterettsligt på samma sätt som dissimulerade avtal d v s enligt sitt verkliga innehåll. Det har hänt att en jordbrukare sökt skaffa sig avdragsrätt för nyuppsättning av en maskin genom att först köpa ett utrangerat exemplar och därefter byta detta mot ett fabriksnytt. Sådan dissimulerad ersättningsanskaffning behandlas emellertid, då de faktiska förhållandena uppdagas, som nyuppsättning. På samma sätt klassificeras byggnadsarbeten som nybyggnad, även när de dissimulerats som reparation och underhåll i form av utbyte av praktiskt taget alla gamla delar mot nya.

Vid ytligt betraktande kan det förefalla som om vad nu sagts strider mot det som fastslogs ovan, nämligen att den form en skattskyldig valt för sin transaktion skall respekteras. Djupare sett föreligger

ingen motsättning. Det är bara om den skattskyldige valt en form vilken erkänns av rättsordningen för den typ av transaktion det gäller som han kan räkna med rättsordningens skydd. Det förutsätts i ärvdabalken att arvsifte kan behöva tillgå på så sätt att en delägare erlagger vederlag till övriga delägare för att få viss sak på sin lott. Ett "arvsköp" kan därför inte betraktas som ett dissimulerat köp. Inte heller får det genom analogitolkning underkastas samma skatterättsliga behandling som ett köp. Om aktiebolagslagen räknade med att arvoden skulle kunna utgå till aktieägare, t ex på grund av deras medverkan vid bolagsstämma, skulle sådana arvoden inte heller utan vidare kunna betraktas som dissimulerad utdelning på aktier. Men nu är arvoden till aktieägare utan motprestation till bolaget okända i rättens värld. Därför måste sådana arvoden rättsligen behandlas som något annat, nämligen som (dissimulerad) utdelning.

Simulation

Inledningsvis talades om att avtal inte bara dissimuleras utan också helt simuleras. Någon låtsas t ex överlåta en tillgång genom gåva till sin son för att skydda den mot sina borgenärer, för att det utåt skall se ut som om sonen har en solid ekonomisk ställning eller för att en skattemässig fördel skall vinnas. Men gåvobrevet är bara sken. Tillgången förblir "givarens". "Gåvotagaren" kan inte göra "gåvan" gällande, eftersom någon gåva i rättslig mening inte kommit till stånd. Sådana rena skenavtal bereder inte lagtolkaren några svårigheter. De utgör rättsliga nulliteter civilrättsligt (bortsett från vissa verkningar i förhållande till godtroende tredje man) såväl som skatterättsligt. Men det

ställer sig ofta svårt att visa att en transaktion är ren bluff. Vid transaktioner mellan personer med intressegemenskap ligger den misstanken alltid på lur att det i realiteten inte gått till så som papperen utvisar, när transaktionen medför iögonfallande förmåner i skatterättsligt hänseende. Om en far skänker en fastighet, som är intecknad nästan till taxeringsvärdet till en son, som sedan ger den vidare till en bror, som därefter säljer den till pris som vida överstiger taxeringsvärdet, väcks en stark misstanke att vinsten hamnar inte i säljarens utan i hans fars ficka. Men kan det inte visas, att gåvotransaktionerna är ren bluff, måste den rättsliga bedömningen grundas på dem och någon beskattning hos fadern kan inte äga rum t ex av realisationsvinst eller intäkt av skogsbruk i samband med avyttring av fastighet. Se t ex RÅ 1963 not 407, där TI:s talan att det skatterättsliga läget skulle bedömas som om föräldern inte överlätit fastighet, från vilken skog sålts till barnen, ogillades. Angivna grundsats har upprätthållits också i de sk Lundinmålen, av vilka det mest omskrivna är Nordbäcksmålet, RÅ 1953 ref. 10. RR:s motivering ger en god bild av metodiken: "Enär av vad i målet förekommit icke framgår att N under ifrågavarande beskattningsår vare sig före eller i samband med överlåtelsen av andelarna i bostadsföreningen till Lundin tillgodogjort sig något av föreningens tillgångar utan att samtidigt tillföra föreningen valuta av motsvarande värde etc."

Perversion

Nära de simulerade avtalen står de bedrägliga, vilkas enda syfte är att tillskansa endera eller båda parter en obehörig förmån i beskattningshänseende. Det skulle

strida mot rättens ändamål att ge rättsligt skydd åt avtal som utgör hån mot rätten själv. I princip gäller alltså detsamma beträffande sådana perverterade avtal som i fråga om simulerade avtal. Den skatterättsliga bedömningen äger rum som om avtalen inte existerar. Men det är en synnerligen vanskligen uppgift att avgöra om ett avtal är alltigenom bedrägligt eller inte. Parternas uppsåt att utnyttja rättsfigurer i bedrägligt syfte låter sig i allmänhet inte belägga direkt. De söker merendels ge mer eller mindre plausibla förklaringar till sina rättsliga handlingssätt och bestriker bedrägligt uppsåt. Det bör också framhållas att själva tolkningsfrågan rörande de förutsättningar, under vilka en rättshandling får åsidosättas på grund av att den är perverterad, är svårbesvarad. Detta tolkningsspörsmål synes ännu inte att blivit närmare utrett. Så mycket torde dock kunna sägas som att, om det påstådda händelseförloppet och omständigheterna i övrigt är så verklighetsfrämmande och stridande mot sunt förnuft i affärer att de inte kan ges annan naturlig förklaring än den att de tillkommit endast och allenast för att tillskanska någon en obehörig förmån i beskattningshänseende, det får anses uppenbart att avtalet är perverterat och skall åsidosättas såsom rättsligt överksam i förhållande till fiskus.

Diskretionär prövning

Det beviskrav som upprätthålls i praxis beträffande simulation och perversion är så strängt att lagstiftaren någon gång ansett sig böra dispensera från det genom att ge myndigheterna speciella diskretionära befogenheter. Företrädesvis är så fallet i fråga om transaktioner mellan närstående. Så föreskrivs t ex i reglerna om

övergång till bokföringsmässiga grunder vid redovisning av inkomst av jordbruk att, om det i något fall skulle befinnas, att skattskyldig eller någon som står honom nära vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt, och det kan antas att detta skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningssyfte, anskaffningsvärdet skall jämkas i skälig mån. En liknande fullmakt att utan full bevisning och utan ingående tolkningsöverväganden skatterettsligt åsidosätta rättshandlingar erbjuder 57 § 3 mom. KL om rätt för myndigheterna att omräkna vinstfördelning mellan rörelseidkare med intressegemenskap. Att ge myndigheterna sådana diskretionära befogenheter som nu sagts väcker starka betänkligheter från rättssäkerhetssynpunkt. Metoden tillgrips därför endast i yttersta nödfall och det står under alla förhållanden fast att myndigheterna inte utan stöd i lag får åsidosätta en rättshandlings innehåll utan att det styrkts att den är simulerad eller perverterad. En rad exempel kan lämnas från RR:s praxis, där RR avslagit en TI-talan om skatterettslig diskvalificering av ett avtal med motiveringen att det inte visats, att avtalet tillkommit för skens skull eller att det eljest skulle sakna laga verkan (RÅ 1950 ref. 39 ang. arrendeavtal mellan far och barn, 1962 not 234 ang. sådant avtal mellan farfar och barnbarn, 1951 not 1519 ang. gåva från far till son.

Avslutning

I RÅ 1964 not 1297 var det fråga om att skatterettsligt bedöma vad engelsmännen kallar bondwashing. RR:s utslag löd

sålunda: "Genom utredningen i detta mål och i två samtidigt till avgörande föreliggande mål angående C:s taxering åren 1960 och 1961 är klarlagt, att C vid slutet av ettvarvt av beskattningsåren 1957, 1958 och 1959 till ett bankirbolag överlätit en viss aktiepost samt därefter — sedan bolaget kort efter årsskiftet lyft den på beskattningsåret belöpande utdelningen — genast återköpt aktieposten till lägre kurs. C har bestritt, att överlåtelsena till bolaget varit förenade med villkor om rätt till återköp. Den regelbundenhet, varmed ifrågavarande transaktioner ägt rum, får emellertid i förening med omständigheterna i övrigt anses utvisa att uttryckliga eller underförstådda överenskommelser om återköp förelegat. Transaktionens huvudsakliga syfte får därför anses ha varit att bolaget mot viss ersättning skulle i C:s ställe uppbära den på aktierna belöpande utdelningen och anledning föreligger inte till antagande att de fyllt någon uppgift därutöver. Vid sådant förhållande kunna försäljningarna och återköpen icke betraktas annorlunda än som skentransaktioner. Utdelningen å aktierna, 8.000 kr, bör därför upptagas som inkomst av kapital för C." Två ledamöter var skiljaktiga och ville göra ej ändring i KR:s utslag, där det förklarats att giltig grund icke visats för beskattning av C för utdelning.

Eftersom RR inte redovisat samtliga relevanta fakta i målet utan nöjt sig med att nämna transaktionernas regelbundenhet och därutöver bara hänvisat till omständigheterna i övrigt, är det svårt att med ledning av själva utslaget bedöma hur strängt beviskrav som enligt RR:s mening bör upprätthållas när det gäller att fränkänna en transaktion av ifrågavarande slag skatterättslig verkan. Man skulle gärna ha velat kunna utläsa t ex om

återköpet skett till ordinarie börskurs eller om priset gjorts upp i förväg och på sådant sätt att säljaren inte stod någon risk vare sig att inte få aktierna tillbaka eller att få betala ett genom kursstegring ökat pris. Som nu är fallet kan man vid läsningen av utslaget inte värja sig mot misstanken att RR:s majoritet gett avkall på beviskravet i en utsträckning som inger betänkligheter. Ett studium av handlingarna ger emellertid vid handen att misstanken är obefogad. Det var uppenbart att återköpspriset på aktierna bestämts i förväg och på ett sådant sätt att större tvekan inte behövde råda om transaktionernas syfte. Personligen reagerar jag mot att RR, som annars skiljer mellan avtal som tillkommit för skens skull och avtal som eljest saknar laga verkan, kallat försäljningarna och återköpen skentransaktioner. Det var ju inte fråga om simulerade avtal som t ex i RÅ 1943 not 712 utan om avtal med rättsverkningar mellan kontrahenterna men utan laga verkan gentemot fiskus på grund av deras bedrägliga natur. Det förefaller angeläget att ordet skentransaktion används restriktivt för att begreppsförvirring inte skall uppstå.

Avslutningsvis kan konstateras att frågan om form och verklig innebörd innesluter en rad olika tolkningsspörsmål både av allmänrättslig och specifikt skatterättslig natur. Ibland blir det huvudsakligen fråga om juridisk teknik, om subsumtion, analogitolkning o d. I andra fall gäller det att tillämpa grundsatser om dissimulation, simulation och perversion, där myndigheterna ställs inför både bevisproblem och en lagtolkningssuppgift. Inför mera utstuderade kombinationer måste myndigheterna mobilisera samtliga dessa olika tolknings- och bevis tekniker.