

*Anders Hultqvist*

# Rättshandlingars verkliga innebörd

## 1 Inledning

Vi har under ett par decennier haft en debatt om skatterättens förhållande till civilrätten. Sture Bergström gjorde stora insatser härvidlag genom sina två monografier om Skatter och civilrätt och rättshandlingars ogiltighet.<sup>1</sup> Både Bergström och jag själv har sedan, tillsammans med många andra, varit engagerade i debatten om s.k. genomsyn, dvs. ett sätt att i praxis bortse från den civilrättsliga innebörden av rättshandlingar.

I rättspraxis har det skett en utveckling under 1990- och 2000-talet mot en större trogenhet till civilrätten och en vandring bort från genomsynen. Inte minst RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2004 ref. 27 har härvidlag varit av stor betydelse och med 2004 års fall så trodde vi nog alla att utvecklingen var fullbordad. Så konstaterade Sture Bergström i en kommentar till fallet 2004 och jag själv senare.<sup>2</sup>

Det fortsätter dock att meddelas beslut och domar där man konstaterar att det civilrättsligt är på ett sätt, men där detta inte läggs till grund för domen. I stället används äldre rättspraxis som argument, endast med den skillnaden att det nu inte kallas för genomsyn, utan "rättshandlingarnas verkliga innebörd". Stundom kallas det "ekonomisk verklig innebörd", i andra fall att det är fråga om en "verklig innebörd" som av ett eller annat skäl avviker från civilrätten. Så frågan uppkommer om det finns någon annan innebörd av rättshandlingar än den civilrättsliga.

## 2 Civilrätten i skatterätten

Bergström undersökte civilrättsliga termers användning i skattelagstiftningen och diskuterade vad de skulle ha för betydelse inom skatterätten. Han fann att många civilrättsliga begrepp hade en varierande funktionell betydelse i civilrättsliga sammanhang och därmed även i skatterättsliga sammanhang. Därför kunde frågan om hur civilrättsliga termer skall tillämpas i olika situationer inte lösas med hjälp av allmänna principer om att skatterätten är bunden av eller fristående från civilrätten. Å andra sidan skulle det vara förvirrande och opraktiskt om civilrättsliga termer betecknade helt eller delvis andra saker i skatterätten än i civilrätten. Därför fick de enligt honom normalt antas tillämpas enligt sin "allmänna civilrättsliga innebörd".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Se Sture Bergström, *Skatter och civilrätt – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Stockholm 1978 och *Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel*, Stockholm 1984.

<sup>2</sup> Se Bergström, *Skattenytt* 2004 s. 773 och Hultqvist, *Svensk skattetidning* 2005 s. 305.

<sup>3</sup> Se Bergström, *Skatter och civilrätt* s. 94.

Denna uppfattning skiljer sig inte mycket från min egen, men jag har sett det ur ett annat perspektiv. När det i skattereglerna – reglernas rättsfaktumled – förekommer civilrättsliga termer är det högst troligt att skattereglerna anknyter till civilrättsliga förhållanden. Jag kallade detta för ”normer med systemexterna rättsfakta”.<sup>4</sup> Det civilrättsliga förhållande som avses, efter att dessa regler tolkats och preciserats, blir då prejudiciella i förhållande till skatterätten.<sup>5</sup> Det blir först en fråga om att förstå, tolka och precisera vad termen åsyftat för rättsförhållande i varje specifikt fall och sedan applicera detta på den aktuella situationen, det fall man har att bedöma. Det viktiga med denna distinktion, ur ett legalitetsperspektiv, är att man inte sneglar på slutresultatet och låter sig förledas av vad det är för resultat man vill nå, utan att begreppsbestämningen sker på ett neutralt sätt, varvid man sedan får leva med resultatet och ta de konsekvenser skattereglerna leder till på gott och ont.

Ett rättssystem förutsätts nämligen vara koherent, dvs. ha ett inre sammanhang, för att det över huvud taget skall vara möjligt att föra ett rationellt begripligt resonemang. Om ett begrepp definierats på ett visst sätt inom rättssystemet är det en högst rimligt slutsats att lägga denna definition till grund för termens användning i andra delar av rättssystemet, om inte särskilda skäl talar däremot och för någon annan innebörd. Ett tanke-system, vilket som helst och i synnerhet rättssystemet, fordrar en sådan inre koherens för att rationell argumentation skall vara möjlig och därmed öka begriplighet, förutsebarhet och vara rätts-säker.

Använder den som skriver lagtext termer som är särskilt definierade i folkrätten (t.ex. Sveriges territorium) och aldrig har haft någon annan särskild innebörd inom skatterätten är det därför en högst rimlig slutsats att termen åsyftar det folkrättsliga begreppet, eftersom rättsordningen får antas vara koherent. På samma sätt bör det också förhålla sig med termer från straffrätten, förvaltningsrätten eller europarätten, så ock civilrätten.

Civilrättsliga termer används inte endast i brist på annat, utan även för att det också har ansetts ändamålsenligt att knyta skattskyldigheten till dessa rättshandlingar eller omständigheter. Försäljningar, förvärv, rättssubjekten (både juridiska och fysiska), lån (härunder även skillnaden mellan saklån och försträckning), barn, föräldrar m.fl. civilrättsliga omständigheter är i mångt och mycket inte bara teoretiskt betingade, utan också praktiskt betingade, gränsdragningar, vilka sedan vid behov modifieras i skatterätten.

Det är emellertid ett val som lagstiftningsansvariga gör när man skriver en lagtext, att antingen skriva speciella skatterättsliga definitioner eller att knyta an till civilrättsliga sådana. Väljer man det senare blir emellertid en konsekvens att vi både vid teoretiska analyser såväl som vid rättstillämpningen får utgå från dessa civilrättsliga rättsförhållanden när vi ska analysera de skatterättsliga konsekvenserna av vad en skattskyldig person företagit. Civilrätten blir i så måtto *prejudiciell* i förhållande till skatterätten.

Såsom Bergström påpekat är det inte alltid så att civilrätten är entydig, t.ex. arbetstagarbegreppet eller gåvobegreppet, utan en första uppgift blir att bestämma i vilken betydelse termen används i skatterätten. Det kan också finnas särskilda tillägsdefinitioner eller modifieringar i skatterätten som medför att

<sup>4</sup> Se Anders Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm 1995 s. 358 ff.

<sup>5</sup> Se vidare Hultqvist, *Legalitetsprincipen* s. 362 ff.

termen används i en för skatterätten unik betydelse, t.ex. termerna fastighet och juridisk person i inkomstskattelagen. I övrigt är vi dock, på grund av det rimliga antagandet om rättssystemets koherens, tillbaka till en civilrättslig analys av begreppet.

### 3 Rationell rättslig argumentation

Det som varit den stora stötestenen är dock att *civilrätten är dispositiv* till skillnad från skatterättens indispositiva natur. Rättssubjekten – och i förlängningen skattesubjekten, de skattskyldiga – kan nämligen välja hur de vill ordna sina mellanhanden. De kan anpassa sig med hänsyn till olika konsekvenser av olika handlingsalternativ, däribland skatteeffekterna. När de sistnämnda står för en stor del av orsakerna till ett visst agerande brukar vi kalla det skatteplanering eller, ännu mer tillspetsat, för skatteanpassning eller t.o.m. skatteundvikande åtgärder (jfr eng. tax avoidance).<sup>6</sup> Det är också i dessa sammanhang som koherensen med civilrätten utsätts för sina största prövningar, eftersom betraktaren kanske inte "gillar" slutresultatet.

Här vill jag också passa på att göra en annan iakttagelse som avser den rationella argumentationens tillförlitlighet. Argumentation skall vara *intellektuellt hederlig*. Leder en sådan argumentation till ett visst resultat kan man inte av andra – icke relevanta – skäl bortse från slutresultatet. En vanlig fallgrop är att bestämma sig för slutresultatet först – t.ex. att något är skattepliktigt eller skattefritt – och sedan driva en ensidig argumentation till slutresultatets fördel, med bortseende från högst relevanta motargument. Jag brukar kalla detta för "*slutfasstyrd argumentation*", vilken är tämligen vanlig – och kanske t.o.m. försvarbar – i de skattskyldigas inlagor till domstolarna, men inte sällan också förekommer i Skatteverkets inlagor. I akademiska sammanhang bör detta dock vara uteslutet, eftersom allsidighet och fullständighet bör prägla en sådan redovisning av argumenten för att ge en bra grund att finna den mest rimliga slutsatsen.

Enligt legalitetsprincipen är, liksom inom straffrätten, den enda rimliga utgångspunkten att det inte föreligger någon skattskyldighet utan att detta följer av föreskrift i lag. Det innebär också att frågan om skatteundvikande åtgärder också bör ha sin utgångspunkt i det som bl.a. engelska, tyska och amerikanska högsta domstolarna för mer än ett halvt sekel sedan tydligt proklamerade, att det är envars rätt att anpassa sig efter skattereglerna. Det föreligger ingen *a priorisk* skattskyldighet, utan enbart när omständigheter inträffat som omfattas av lagens rekvisit.

Det är av denna anledning som slutfasstyrd argumentation, där skattskyldighet antas föreligga, tenderar att bli så felaktig. Utgångspunkten bör i stället vara neutral, antingen så leder de relevanta omständigheterna till skattskyldighet eller så gör de det inte. Det får vi se när vi prövat alla argument. Förutfattade meningar om antingen det ena eller det andra slutresultatet tenderar endast att leda in på en intellektuellt ohederlig väg där allt som talar för den egna förutfattade slutsatsen får stora proportioner, medan motargumenten sopas under mattan eller åtminstone tillmäts ringa betydelse.

Risken med sådan argumentation, om den leder till en omfattande praxis, är att vi urholkar rättssäkerheten i rättssystemet, eftersom vi förlorar begripligheten genom en rationell argumentation. Den ersätts med känslomässiga över-

<sup>6</sup> Jag undviker, av de skäl jag redovisat i min avhandling, termen "skatteflykt", eftersom det är oklart vad som avses med denna term.

väganden om huruvida en skattskyldig varit alltför illojal mot fiscus eller ej, dvs. vad som kan vara acceptabelt. Mot detta har jag som min uppfattning framfört, att detta är ett problem för de lagstiftningsansvariga, inte Skatteverket eller domstolarna.<sup>7</sup>

Med detta som utgångspunkt skall jag i det följande redogöra för vad som enligt min uppfattning därför är det rimligaste sättet att bestämma vad som avses med "rättshandlingars verkliga innebörd".

#### 4 Begreppet rättshandling

Även om det förekommer att termen rättshandling används inom andra rättsområden än civilrätten, t.ex. folkrätten (traktater), är det ett av civilrättens grundbegrepp. 1915 års avtalslag heter just *lagen (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område*. Den svenska avtalslagens tredje kapitel om ogiltighet är nämligen generell för alla rättshandlingar och avser således inte bara avtal. Såsom andra rättshandlingar nämns i förarbeten och kommentarer t.ex. fullmakt, reklamation, betalning, överlämnande av en sak (tradition), återställande av hyrt eller lånat gods etc.<sup>8</sup>

I Juridikens termer definieras rättshandling på följande sätt:

"I allmänhet en av rättsordningen i princip tillåten förklaring eller handling till vilken vissa rättsliga följder normalt anses vara anknutna, t.ex. upprättande av ett testamente (ensidig rättshandling) och slutande av ett avtal (vanligen tvåsidig rättshandling)."<sup>9</sup>

Avtalet som är en tvåsidig rättshandling ingås genom två ensidiga rättshandlingar, anbud och accept. Ett avtals fullgörande kan sedan fordra flera ensidiga rättshandlingar, såsom avlämnande, betalning m.m. Begreppet rättshandling är således centralt inom civilrätten, just därför att ett visst agerande får rättsliga följder. Det finns t.o.m. regler som stundom styr vad agerandet får för följder och därmed vad det är för rättshandlingstyp, t.ex. att en betalning till en borgenär, på en skuld med förfallen ränta, är en räntebetalning innan avräkning på lånebeloppet (amortering) kan komma ifråga (9 kap. 5 § HB).

Medan många regler i civilrätten är dispositiva, dvs. parterna kan avtala annorlunda villkor eller följder än vad som framgår av reglerna, kan de emellertid inte förfoga över hur en rättshandling skall karaktäriseras. Ett lån är ett lån och en gåva är en gåva, låt vara att gränserna eller karaktären inte alltid är enkel att bestämma. Förvisso är parternas beteckning av rättshandlingen också ett tolkningsdatum om rättshandlingens karaktär, men de disponerar inte över karaktäriseringen om villkor och övriga tolkningsdata pekar i en annan riktning än den beteckning de åsatt rättshandlingen. Den tillhör rättssystemet och därmed kan domstolen omkaraktärisera en rättshandling. För vissa fall finns det t.o.m. uttryckliga lagbestämmelser om detta, som t.ex. i 1 § 3 st. lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare:

"Har avtalet betecknats som uthyrning eller betalningen som vederlag för varans nyttjande föreligger ändå avbetalningsköp, om det är avsett att den till vilken varan utlämnas skall bli ägare av denna."

<sup>7</sup> Se Hultqvist, Svensk skattetidning 2007 s. 229 ff.

<sup>8</sup> Se t.ex. Grönfors kommentar till avtalslagen 1984 s. 137.

<sup>9</sup> Juridikens termer, Bergström m.fl., 6 uppl., Stockholm, 1985.

Det är också svårt att läsa Regeringsrättens dom i RÅ 2004 ref. 27 på annat sätt, än att det är detta som där avses, när det, med referens till RÅ 1998 ref. 19, betonas att allmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts. Här skiljer Regeringsrätten således mellan rätthandlingens innebörd och dess beteckning, vilket sammanfaller med civilrätten, där man stundom talar om felrubricerade rättshandlingar. På samma sätt tolkade Bergström denna dom.<sup>10</sup>

Mig veterligen förekommer termen rättshandling inte som ett begrepp med särskild "ekonomisk" innebörd. Tanken att det finns "ekonomiska rättshandlingar" eller särskilda "ekonomiska innebörder" av rättshandlingarna i juridiken är därför ett främmande tankesätt. Företags- och nationalekonomin räknar naturligtvis på rättshandlingars konsekvenser i olika sammanhang och det finns säkerligen, ekonomiskt sett, tämligen ekvivalenta effekter av olika rättshandlingar, t.ex. ett avbetalningsköp och en långtidslease, men i den mån det är en fråga om två olika rättshandlingstyper juridiskt sett är det i vart fall för oss jurister en skillnad som måste beaktas, eftersom det, särskilt vid oväntade händelser, kan få en avgörande betydelse för parterna.

Därför blir påståenden om rätthandlingars verkliga ekonomiska innebörd – och i synnerhet vid tolkningen av de ovannämnda domarna från Regeringsrätten – något verklighetsfrämmande för mig. Inte bara att den mest rimliga tolkningen av domarna frångås, utan dessutom blir det oklart vad som i så fall avses, eftersom det inte finns någon teori om "ekonomiska rättshandlingar". Till och med tysk rätt har frånfällt att tillämpa "die wirtschaftliche Betrachtungsweise" och mig veterligen har det aldrig förekommit någon sådan doktrin i svensk skatterätt.

Sammanfattningsvis åsyftar termen rättshandling därför det civilrättsliga begreppet, om det inte med klarhet framgår att något annat avses. Det är också oklart vad detta andra skulle vara, eftersom det saknas en hållbar teori om vad det eljest är.

## 5 Tolkning och bestämning av rättshandlingars innebörd

Med det ovan sagda om att det principiellt sett rimligen måste vara civilrätten och rättshandlingars civilrättsliga verkliga innebörd som avses i senare praxis från Regeringsrätten blir frågan hur denna verkliga innebörd skall fastställas. Det är sällan svårt att därvid fastställa vad det är för avtalstyp, men gränsfall förekommer naturligtvis, t.ex. om det är gåva eller köp, om det är leasing eller köp etc. Tolkningen av avtalsvillkoren kan däremot vara svårare i vissa situationer och det har skrivits en hel del inom civilrätten om tolkning av avtal. Det räcker med att studera vanliga läroböcker (t.ex. Ramberg eller Adlercreutz) för att se att det inte alltid är endast det eventuellt skrivna avtalet som har betydelse för avtalstolkningen, utan både vad som föregått avtalet och vad som hänt efteråt, tillsammans med eventuella sidolöpare, partsbruk m.m. kan få betydelse för fastställandet av avtalets innebörd i olika delar. (Muntliga avtal gäller normalt också, om inte formkrav föreskrivits, men kan vara svårare att utreda i bevishänseende.) Avsikten är normalt att bedöma vad avtalsparterna utfäst och verkligen varit överens om (inter partes), men avtalsrätten innehåller ett antal hjälp teorier där även sedvänja, god sed på marknaden, kan få betydelse. Emel-

<sup>10</sup> Se Bergström, Skattenytt 2004 s. 773.

lertid är det sällan detta som vållar några större bekymmer vid beskattningen, eftersom avtalskaraktären ändå ofta är ostridig.

Vid enstaka rättshandlingar torde frågan om den verkliga innebörden vara just det som nyss diskuterats ovan, nämligen att finna rättshandlingens rättsliga karaktär (köp/leasing, köp/gåva etc.). Dessa frågor är inte okomplicerade, vilket t.ex. alla leasingmål har visat, men de utgör ändå ett metodologiskt avgränsat problem.

Mer komplicerat blir det vid en serie rättshandlingar (kedjetransaktioner, jfr eng. step transactions). Ända sedan Nordbäcksmålet på 1950-talet har detta fenomen diskuterats i svensk skatterätt, liksom i utländsk rätt. Ett problem som är unikt för skattetvister är att parterna ofta har ett gemensamt intresse gentemot den egentliga motparten, fiscus.

Härvid kan man då tänka sig att det skulle finnas särskilda skatterättsliga regler om hur man skall bedöma dessa mer komplexa situationer, men sådana regler lyser med sin frånvaro, möjligen med undantag för internprissättning inom multinationella koncerner, uttagsbeskattning, personalförväningar o.dyl. Därutöver är vi normalt tillbaka i situationen att bedöma avtalsförhållandena. Avtalsstolkningen tar som sagt sin utgångspunkt i vad parterna har varit överens om och har förutsatt skall ske med avtalet. Det kan vara så att flera avtal skall eller bör bedömas i sin helhet, eftersom det aldrig varit förutsatt eller risk förelagat för att kedjetransaktionen skall stanna upp mitt i eller att samtliga parter varit helt införstådda med att vissa led i det närmaste utgör ett sken eller att de agerande är bulvaner.

Man kan tänka sig parterna A, B, C och D, som samtliga är överens om att A skall överlåta något till D och att överlåtelserna till B och C endast fyller en visuell funktion för att det av någon anledning blir bättre i skattehänseende och där B och C aldrig skulle kunna sägas ha tagit något ansvar om kedjan av någon anledning skulle stanna upp. Så har man t.ex. resonerat i House of Lords (Englands högsta domstol) och under doktrinen New Approach talat om kedjetransaktioner som är *pre-ordained* till skillnad från endast *pre-planned*.<sup>11</sup>

Att, såsom sistnämnda distinktion skvallrar om, flera parter har planer på att överlåtelser skall ske i flera led medför emellertid inte att de skall bedömas i sin helhet. Det är ungefär som bilförsäljning, där tillverkning hos A sker när beställning sker: Privatpersonen C går in till bilhandlaren B och beställer en ny modell i gul färg med air condition, dragkrok och extraljus. B lägger in detta i sin beställningsmeny i datorn, varvid biltillverkaren A börjar tillverka bilen precis som C vill ha den. När bilen är färdig säljer A den till B som sedan överlåter den till C. Ingen skulle nog komma på tanken att hävda att biltillverkaren A sålt bilen till C, när B dessutom lagt på 40 procent på sitt inköpspris i försäljningspriset till C. Ett annat viktigt förhållande är att B lär bli stående med bilen om C inte kan betala när väl leveransdagen kommer eller över huvud taget inte hör av sig, oaktat att han kanske betalat en handpenning. Vi ser tydligt att stegen i denna transaktion, även om de är planerade i förväg, har reella juridiska effekter för de inblandade parterna.

Svårigheterna uppkommer således i nära integrerade situationer, mellan parter som väl känner varandra och kanske t.o.m. har ett gemensamt fiskalt mål. Ibland kanske en eller några få personer kontrollerar en hel transaktionskedja med ytligt sett fristående rättssubjekt, t.ex. inom en företagsgrupp eller flera

<sup>11</sup> Se vidare om denna rättsutveckling i Hultqvist, Legalitetsprincipen s. 452 ff.



fristående företag med samma ägare. Avsikten är inte här att gå närmare in på denna problematik och försöka dra upp några mer generella gränser, utan bara att konstatera att när avtalsrätten styr beskattningen bör en sådan analys ta sin utgångspunkt i civilrätten och vad de inblandade parterna varit överens om, åtagit sig för ansvar och vad som kan tänkas hända om kedjan stannar upp.

En annan viktig aspekt i dessa sammanhang är, såsom Bergström också särskilt studerat, att beakta om vad som ser ut som en rättshandling verkligen också är det eller kan bli *ogiltig* och rättsverkan av detta. Att skenavtal (egentligen icke-avtal) varken beaktas inom civilrätten eller skatterätten är både helt klarlagt och begripligt; jfr RÅ 2004 ref 27. När det gäller ogiltighet brukar man ibland skilja mellan rättshandlingar som utgör en nullitet och sådana som är angripbara. I det förra fallet har vad som ser ut att vara en rättshandling aldrig förelegat (jämförbart med en skenrättshandling), medan i det senare fallet är det en rätthandling om inte den berättigade parten angriper den och får den ogiltigförklarad. I det senare fallet torde man få lägga den till grund för beskattningen om den inte blir ogiltigförklarad, men som sagt så är inte avsikten med denna artikel att tränga på djupet i dessa frågor.

*Bulvanskap* är ett särskilt problem inom skatterätten. Inte sällan hör man skattetjänstemän tala om att de upptäckt s.k. målvakter i skatteutredningarna, dvs. en person som mot en mindre ersättning skrivit på ett antal handlingar för att det ska se ut som att han köpt eller företrätt en juridisk person att köpa viss egendom eller dylikt. I sådana fall och vissa andra kan det vara ett rent sken och därför inte behöva beaktas över huvud taget. Men när det är fråga om en huvudman och en bulvan som haft dessa avsikter, ett bulvanavtal som ingalunda utgör ett sken,<sup>12</sup> finns viss doktrin<sup>13</sup> och lagen (1985:277) om vissa bulvanförhållanden samt särskilda stadganden i några andra lagar att tillgå.

Eftersom bulvanavtalet endast medför att bulvanen i vissa avseenden blir legitimerad att rättshandla å huvudmannens vägnar, men huvudmannen direkt blir ägare m.m. bör skattekonsekvenserna knytas till denne, inte till bulvanen. Svårigheten med bulvanförhållanden är således inte i första hand rättsverkningarna när man väl konstaterat att ett bulvanförhållande föreligger, utan att bevisa att så är fallet. Detta är emellertid en utrednings- och bevisfråga i varje enskilt fall. Det får heller inte sammanblandas med att kortsiktiga affärer, köp- och återköp av egendom eller aktielån mycket väl kan vara allvarligt menade och ha högst reella effekter om något skulle hända under mellantiden, t.ex. ett kursras på börsen, varför det inte går att etikettera allt som bulvanskap, så fort det kan misstänkas att parterna har vissa gemensamma avsikter om hur de ska agera i framtiden – ett förhållande som säkerligen medfört att bulvanregeln i kupongs-skattelagen aldrig har befunnits tillämplig.<sup>14</sup>

## 6 Avslutning

Dessa och andra civilrättsliga frågor blir således väsentliga i meningen att civilrätten blir prejudiciell i förhållande till skatterätten när man i skattelagstiftningen valt att knyta skatteeffekterna till civilrättsliga rättsfakta. Detta är inte nödvändigt och det finns många exempel på när civilrätten modifieras i skatterättsliga sammanhang, knyter an till egendefinierade omständigheter eller följer av det

<sup>12</sup> Se Tiberg, *Mellanmansrätt*, 9 uppl. 1997 s. 108.

<sup>13</sup> Se särskilt Grönfors, *Ställningsfullmakt och bulvanskap* 1961 s. 276 ff.

<sup>14</sup> Se SOU 1999:79, s. 179.

för skatterätten grundläggande inkomstbegreppet eller vad som är bokföringsmässigt acceptabelt. Detta är dock ett val som sker vid lagstiftningens utformning och som vi först måste ta ställning till innan vi företar en skatterättslig bedömning. Är det civilrätten som styr är vi hänvisade till att söka svaren med stöd av relevant civilrätt. Det var detta och inget annat som Regeringsrätten enligt min och, som jag förstår det, Sture Bergströms, uppfattning klagjorde i 2004 års fall med hänvisning till 1998 års fall ovan. Därför skulle det vara befriande att slippa påståenden som "verklig ekonomisk innebörd", som veterligen ingen kunnat tala om vad det skulle vara för något, eller andra obegripliga innebörder. Eljest får vi väl hoppas att Regeringsrätten skriver "rättshandlingars *civilrättsliga* verkliga innebörd" i nästa dom det blir aktuellt, för att klargöra det självklara.

En annan sak är att det praktiska arbetet med att utreda och bevisa dessa förhållanden särkerligen innehåller nog så svåra moment, särskilt när de enskilda agerar samfällt emot fiscus. Det innebär emellertid inte att det bästa remediet häremot är att fördunkla rättstänkandet så att intuitiva antaganden låter sig inpassas under skattebestämmelserna.

*Anders Hultqvist är docent i skatterätt.*