SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 6 1979

Skatter och civilrätt

Av professor Gustaf Lindencrona

Sture Bergström har i sin doktorsavhandling med titeln *''Skatter och civilrätt''* (Liber Förlag, Stockholm 1978) behandlat ett ämne av utomordentligt central betydelse för skatterättens framtida utveckling. Avhandlingen har underrubriken ''En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang''. Som författaren närmare anger i inledningen har han valt att begränsa ämnet till ''att behandla civilrättsliga termer i skatterättslig rättstillämpning och då framför allt RR:s praxis'' (sid 14). Avhandlingen behandlar således endast i begränsad utsträckning problemet ur lagstiftningssynpunkt, dvs hur den skatterättsliga lagstiftningen bör utformas för att anpassa civilrättslig terminologi efter skatterättsliga förhållanden. Om avhandlingen sålunda endast delvis är de lege ferendainriktad är den däremot desto mer de sententia ferendainriktad. Författaren undersöker dels hur civilrättsliga termer faktiskt använts främst av RR, dels hur civilrättsliga termer skulle kunna användas på ett mer ändamålsenligt sätt av främst RR.

Bergströms medryckande sätt att skriva gör avhandlingen lätt att läsa. De egna åsikterna framförs rakt på sak utan alltför många reservationer. Det kan t o m sägas, att Bergström använder sig av en polemisk ton, som är mer ovanlig i avhandlingssammanhang. Ett stort antal författare får t ex veta att ''ingen, som behandlat dessa frågor, har dock försökt sätta in bolagsbildningarna i det sammanhang, där de hör hemma'' (sid 129). Om en författare, K G A Sandström, sägs: ''Sandströms terminologi (vilken) skapar nya problem utan att samtidigt lösa några andra svårigheter'' (sid 104) och ''Sandström försöker följaktligen lösa problemen genom begreppsjuridiskt färgade resonemang'' (sid 210). Vår högsta prejudikatbildande instans, RR, får veta

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:08

att den bygger på felaktiga förutsättningar (sid 200), ägnar sig åt begreppsjurisprudens (sid 256) och till råga på eländet i en central fråga synes RR:s praxis ”bygga på ett missförstånd av den äldre civilrättsliga inställningen” (sid 221). Det är således inte nog med att RR bygger på en föråldrar civilrätt, den har dessutom missuppfattat den.

Läsningen av boken underlättas också av de utmärkta sammanfattningarna. Däremot saknas tyvärr ett sakregister, vilket säkerligen hade ytterligare ökat arbetets praktiska användbarhet.

En stor fördel med arbetet är den omsorgsfulla citattekniken. Bergström ger stort utrymme åt andra författares synpunkter. Det är helt möjligt att med de anförda citaten som grund bilda sig en annan uppfattning än den som Bergström slutligen stannar för.

Avhandlingens uppläggning

Avhandlingen sammanhålls av en genomgående idé nämligen att man tidigare såväl i Sverige som andra jämförbara länder utgått ifrån att det finns en enhetlig innebörd hos varje civilrättslig term. Man har då diskuterat om skatterätten bör eller inte bör frigöra sig från denna civilrättsliga innebörd, då en civilrättslig term används i skatterättsliga sammanhang. Bergströms genomgående idé är nu ”att civilrättsliga termer inte alltid har en helt enhetlig innebörd i civilrätten” (sid 17). Begreppsbildningen är i stället ofta funktionellt avpassad med hänsyn till de olika reglernas specifika syften. Detta synsätt ställer förhållandet mellan civilrätt och skatterätt i en ny dager. Innebörden blir ju att man även i skatterättsliga sammanhang kan få anpassa innebörden av de civilrättsliga termerna till vad som är funktionellt i den specifika, i detta fall skatterättsliga, situationen. Då Bergströms grundliga undersökningar av praxis knappast leder till slutsatsen att RR anlagt Bergströms modernt civilrättsliga synsätt kommer praxisdiskussionen ofta att leda fram till kritik av RR:s nuvarande praxis samt förslag till förändringar.

Bergström anser dock inte att de civilrättsliga termerna får ändra innebörd i vilken utsträckning som helst. Vissa drag eller kärnrekvisit måste alltid finnas. Dessa gemensamma kärnrekvisit kallas för termens *allmänna civilrättsliga innebörd eller betydelse.*

Förhållandet mellan civilrätt och skatterätt har i allmänhet diskuterats i samband med frågan om åtgärder mot kringgående av skattelag. Bergström behandlar även den frågan, men uttrycker i avhandlingen en avsikt att det skall ske mer kortfattat, då han finner det minst lika viktigt att diskutera hur civilrättsliga termer skall användas i normala situationer, dvs utan kringgåendeförsök (sid 19). Kringgåendefrågorna spelar ändå en stor roll i avhandlingen vid praxisdiskussionen. Kringgående av skattelag eller skatteflykt definieras av Bergström som *”förfaranden varigenom den skattskyldige i syfte*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:08

att kringgå olika skatteregler försöker eller lyckas att uppnå av lagstiftaren ej avsedda skatteförmåner'' (sid 21).

I teknisk mening är avhandlingen så disponerad att efter Inledningen följer fyra kapitel. Kap 1 behandlar utländsk skatterätt, kap 2 allmänna frågor, kap 3 svensk rättspraxis och kap 4 olika sätt att angripa skatteflyktsproblematiken. Tyngdpunkten ligger på kap 3 om svensk rättspraxis, som omfattar ca 2/3 av avhandlingen.

Man kan emellertid ställa sig frågan om det inte hade varit möjligt för Bergström att ytterligare på ett mer allmänt och genomgripande sätt utveckla sin grundläggande idé, dvs framväxten i modern civilrätt av en till reglernas varierande syften funktionellt anpassad begreppsbildning. Bergström utvecklar i stället sin idé främst vid genomgången av rättspraxis. Avhandlingen kommer därigenom att få sin tyngdpunkt i dessa delar, inte i de allmänna avsnitten. Det framgår emellertid av avhandlingen att Bergströms idé är relativt ny civilrättsligt och att den knappast slagit igenom i skatterättslig praxis, vare sig i Sverige (sid 277) eller i andra länder. Det kunde därför ha varit av intresse om Bergström hade historiskt belyst framväxten av den nya civilrättsliga synen och diskuterat vissa allmänna problem, t ex om vissa civilrättsliga termer har en mer flexibel innebörd än andra och i så fall varför och om den civilrättsliga doktrinen gått före praxis.

Utländsk skatterätt

Kap 1 om utländsk rätt ägnas huvudsakligen åt Västtyskland, vilket motiveras med att endast där har någon mer omfattande debatt förts om hur man kan använda civilrättsliga termer i olika skatterättsliga sammanhang. Bergström följer historiskt den diskussion som utvecklat sig kring 1 och 6 §§ i Steueranpassungsgesetz (4 och 5 §§ i 1919 års Reichabgabenordnung) genom det tyska samhällets växlande öden. 1 § Steueranpassungsgesetz innefattar direktiv för hur skattelagarna skall tolkas, medan 6 § innehåller en skatteflyktsregel. Bergströms framställning visar att det s k ''wirtschaftliche Betrachtungsweise'', dvs att skattelagarna skall tolkas enligt sin ekonomiska betydelse, alltså en slags teleologisk lagtolkning, har uppfattats på skilda sätt under olika tidsperioder (sid 27). Före 1919 ansåg sig skattedomstolarna hårt bundna av den civilrättsliga begreppsbildningen, men frigjorde sig alltmer från denna sedan 4 § Reichabgabenordnung trätt i kraft. Under 1930-talet fick ''die wirtschaftliche Betrachtungsweise'' en alltmer fiskalisk inriktning. Efter Andra världskriget har däremot den fria tillämpningen av skattelagarna i praxis kritiserats och man har i stället för ''die wirtschaftliche Betrachtungsweise'' skjutit fram ''die Ordnungsfunktion des Zivilrechtes'', vilket innebär att de privaträttsliga termerna bör uppfattas på i princip samma sätt oavsett på vilket rättsområde de förekommer (sid 31).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:08

Bergström behandlar också dansk, norsk och finländsk diskussion samt mycket kortfattat fransk och engelsk. Sammanfattningsvis finner han att man i utländsk rätt synes anse att civilrättsliga termer har en enhetlig innebörd i civilrätten som i normalfall även skall gälla i skatterätten (sid 57). Möjligtvis utgör Norge ett undantag (sid 50). Vad beträffar generalklausuler mot skatterätt finner han att det förekommer ett flertal principiellt likartade skatteflyktssituationer i västtysk, dansk, norsk och finsk rätt och att domstolarna synes angripa dessa på i princip samma sätt vare sig det finns en generalklausul mot skatteflykt i lagstiftningen eller ej (sid 58).

Koncentrationen på Västtyskland synes motiverad inte bara av den omfattande tyska diskussionen utan också av de förändringar i den tyska synen, som ägt rum. Speciellt intressant är att utvecklingen i Västtyskland, som Bergström framhåller, har gått i riktning emot ett allt starkare framhävande av civilrättens ordningsfunktion. Eftersom utvecklingen i Västtyskland således verkar gå i en annan riktning än den som Bergström finner önskvärd för svenskt vidkommande, hade det varit intressant med en principiell diskussion om värdet av rättsordningens enhet å ena sidan och en mer flexibel användning av de civilrättsliga termerna å den andra.

Allmänna frågor

I kap 2 Allmänna frågor återkommer Bergström utförligare till frågan om i vad mån civilrättsliga termer har olika innebörd i olika civilrättsliga sammanhang. Diskussionen förs med utgångspunkt från Bengtssons artikel från 1962 om ”Gåvobegreppet i civilrätten”. Bengtsson framför där teorin om att det finns ett enhetligt gåvobegrepp i så måtto att det alltid finns vissa rekvisit som är gemensamma för de rättshandlingar man brukar beteckna gåva. I motsats till Bengtsson hävdar Bergström att dessa kärnrekvisit inte får ges varierande innebörd beroende på situationen. Termen gåva kan således ges skiftande innebörd beroende på situationen, men vissa kärnrekvisit bör alltid vara uppfyllda.

Bergström tar i detta kapitel också upp en diskussion om legalitetsprincipen, speciellt kravet på förutsebarhet. Han hävdar då att det är orealistiskt att begära att en lekman skall kunna tränga in i skatterätten när det gäller annat än enklare inkomstförhållanden till vilka Bergström räknar tjänsteinkomster och realisationsvinster vid fastighetsförsäljningar (!). Målsättningen bör i övrigt vara att en skattejurist skall kunna förutse hur olika handlingsalternativ kan komma att bedömas av beskattningsmyndigheterna och domstolarna. Bergström anser emellertid att det även är en illusion att tro att en skattejurist skall kunna förutse RR:s alla avgöranden. Han hävdar i stället att det är först sedan RR klargjort hur en regel skall tillämpas genom ett prejudikat, som det är möjligt att förutse hur likartade handlingsalternativ kommer att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:08

bedömas. Bergström finner det därför inte så olyckligt ur förutsebarhetssynpunkt om civilrättsliga termer ges ett till den skatterättsliga situationen anpassat innehåll. Han gör sig också till tolk för tanken att RR borde frångå sin nuvarande möjligtvis av legalitetshänsyn dikterade restriktiva tolkningsmetod till förmån för en friare tolkning.

En diskussion av legalitetsprincipen och då speciellt förutsebarhetskravet är onekligen på sin plats i ett arbete som förespråkar en flexiblare tolkning än den nu gällande. Som Bergström säger, motiveras RR:s nuvarande restriktiva tolkningsmetod antingen såväl av hänsyn till förutsebarhetskravet som till önskemålet att RR inte skall uppträda som lagstiftare. För min del anser jag att det finns starka skäl för RR:s restriktivitet. Genom att domstolen inte uppträder som lagstiftare undviker den att ta ställning i politiskt känsliga frågor. Den yttersta konsekvensen av att ha en prejudikatsskapande instans, som känner sig fri att också uppträda som lagstiftare, är en politisering av domarutnämningarna. Vad beträffar förutsebarhetskravet är det inte tillräckligt att RR genom sina domar klargör rättsläget och därigenom skapar klarhet om gällande rätts innebörd, särskilt som Bergström på annan plats i avhandlingen också gör sig till tolk för uppfattningen att RR gott kan ändra praxis (sid 182 not 142). Det är också önskvärt att de skattskyldiga i så stor utsträckning som möjligt skall kunna förutse rättsläget enbart med hjälp av lagen och dess förarbeten.

Med Bergströms principiella syn på önskvärdheten av en flexibel tolkning av civilrättsliga termer är det inte överraskande att han har en starkt negativ inställning till ett införande i svensk rätt av ett underställningsinstitut av fransk modell. Med underställning avses att en domare i en förvaltningsdomstol inhämtar besked från de allmänna domstolarna om hur civilrättsliga termer bör förstås. Syftet med denna möjlighet är att säkerställa den enhet hos rättsordningen som kunnat gå förlorad genom förefintligheten av två separata domstolsorganisationer. Eftersom Bergström anser att skattedomstolarna i Sverige skall tolka de civilrättsliga termerna efter situationens skiftande krav, är det naturligt att han avvisar underställning med motiveringen att ett tolkningsbesked från HD endast är av intresse om HD tar ställning till vilken betydelse termen har i den situation, som är aktuell i målet. Däremot går han för långt, då han dessutom hävdar att ”det franska underställningsinstitutet är en produkt av kompetensregler, som vi inte har någon motsvarighet till i svensk rätt” (sid 85). Tvärtom kan sägas att det franska systemet med separata system av allmänna domstolar och förvaltningsdomstolar i påfallande grad liknar det svenska.

Skatteflyktstransaktioner

I kap 3 undersöker Bergström svensk rättspraxis i syfte att utreda hur civil-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:08

rättsliga termer uppfattats. Först undersöks olika skatteflyktsförsök. Utgångspunkten för undersökningen är frågeställningen om man i Sverige på samma sätt som i utländsk rätt angripit kringgåendeförsök genom att göra gällande att det saknats vettiga ekonomiska eller civilrättsliga skäl att genomföra transaktionerna på det sätt som den skattskyldige valt (sid 104). Bergström analyserar då särskilt ingående Lundintransaktionernas bedömning i målen RÅ 1951 ref 8 och RÅ 1953 ref 10. Det senare målet, det s k Nordbäcksmålets grundläggande betydelse för svensk rättspraxis' utveckling, motiverar Bergström till en särskilt grundlig diskussion. I enlighet med den ståndpunkt majoriteten uttrycker i det målet analyserar Bergström transaktionerna led för led. Han undersöker därvid om de olika leden, tagna var för sig, i enlighet med den ståndpunkt som regeringsrådet Hedfeldt ger uttryck för i ett särskilt yttrande, fyller någon annan väsentlig funktion än att spara skatt åt den skattskyldige. Bergström ställer sig i vissa avseenden kritisk till regeringsrådet Hedfeldts särskilda yttrande i målet men anser det ändå naturligt att målet fick den utgång det fick. Vinstbolagstransaktioner, handels- och kommanditbolagsbildningar mellan föräldrar och barn och ''fastighetsförsäljningar'' i form av arrendeupplåtelser analyseras på samma sätt.

Det är uppenbarligen riktigt att analysera transaktionerna i Nordbäcksmålet led för led. Däremot synes det inte nödvändigt att förklara utgången med att RR i varje led undersökt om transaktionen i fråga överensstämmer med något förfarande som är normalt och vanligt i näringslivet. Det syns fullt möjligt att förklara utgången i målet med att RR, som majoriteten uttryckligen säger, undersökt i varje led om Nordbäck ''tillgodogjort sig något av föreningens tillgångar utan att samtidigt tillföra föreningen valuta av motsvarande värde'', dvs vid varje led undersöka om förtäckt utdelning föreligger.

Bergström polemiserar också vid flera tillfällen mot den syn på serietransaktioner, som expertgruppen inom företagsskatteberedningen givit uttryck för (sid 141, 279—280). Bergström säger att praxis visar att det är tillräckligt att en rättshandling i en serie av transaktioner inte håller måttet för att den skattskyldige skall kunna beskattas på samma sätt, som om man anknöt de faktiska rättsföljderna till det faktiska resultat, som uppnåddes (sid 141). Det är förvisso riktigt. Expertgruppen torde emellertid just haft ett fall som Nordbäcksmålet i åtanke. Där håller samtliga led vid en led för led-prövning. Om man emellertid, som minoriteten hävdade, inte gjorde någon led för led-prövning utan jämförde situationen före och efter transaktionerna, hade man kommit fram till att förtäckt utdelning förelåg. Det synes därför mig som om expertgruppen hade rätt i sin uppfattning att något mycket väsentligt i skatteflyktsproblematiken just ligger i den led för led-prövning, som RR tillämpat.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:08

''Fastighetsförsäljningar'' i form av arrendeupplåtelser

Beträffande arrendeupplåtelserna kommer Bergström också in på en diskussion av den situation som uppstår om samma fall bedöms på olika sätt skatterättsligt och civilrättsligt. Arrendeupplåtelser i syfte att kringgå förvärvsförbuden i jordförvärvslagen anses inte medföra att arrendatorn anses som fastighetens ägare, eftersom det hade motverkat lagens syfte. Skatterättsligt ser man emellertid saken så, vilket kan medföra samordningsproblem, särskilt om fastighetens lagfarne ägare tvingas sälja fastigheten till förvärvskapabel person sedan myndigheterna ingripit med stöd av bulvanlagen (sid 134).

Bergström anser att man borde tillgripa eftersyn i sådana situationer och riva upp en tidigare inkomsttaxering, enligt vilken den lagfarne ägaren realisationsvinstbeskattas vid arrendeupplåtelsen (sid 135). Om det inte är möjligt hänvisar Bergström till att RR beviljat resning i liknande situationer.

Efter sin genomgång av praxis anser sig Bergström sammanfattningsvis kunna fastslå att den skattskyldiges syfte att kringgå en skatteregel inte tillmäts någon avgörande betydelse i RR:s praxis och att RR tillämpar i princip samma synsätt vare sig resultatet blir till nackdel eller fördel för de skattskyldiga. På den grundläggande frågan om RR uppfattar civilrättsliga transaktioner enligt deras allmänna civilrättsliga innebörd vid skatteflyktsförsök blir svaret mera osäkert. Bergström anser att det i allmänhet — men inte alltid — är så. Slutsatsen är ''att om en rättshandling framstår som uppenbart konstlad, finns det risk för att transaktionen inte kan accepteras i enlighet med dess civilrättsliga rubricering vid en skatterättslig bedömning'' (sid 140).

Blandade fång

Bergström anknyter därefter till huvudlinjen i sin undersökning, dvs frågan om olika skatterättsliga rättstillämpningsproblem kan lösas på ett ändamålsenligt sätt med utgångspunkt från att civilrättsliga termer kan ha en varierande betydelse i olika sammanhang. Början görs med de blandade fången, där gränsdragningen mellan onerösa och benefika transaktioner onekligen dragits på olika sätt i praxis. Skillnader föreligger ju inte bara vid olika skatter, som stämpelbeskattningen, arvs- och gåvobeskattningen och realisationsvinstbeskattningen utan dessutom har möjligtvis fångets rubricering som gåva eller köp påverkat bedömningen i praxis. Bergström finner det i huvudsak ha funnits välgrundade skäl för tillämpningen av olika principer vid olika skatter. Däremot anser han det svårförklarligt att fångets rubricering skall få påverka bedömningen.

Avslutningsvis kritiserar Bergström den vid de blandade som gåva betecknade fastighetsöverlåtelserna använda huvudsaklighetsprincipen och hävdar

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:08

att det vore mer ändamålsenligt om man vid realisationsvinstbeskattningen i princip lät alla fastighetsgåvor följa reglerna för benefikt förvärvade fastigheter. Förvärvaren skulle då normalt få ett högre ingångsvärde och vissa skatteflyktstransaktioner (typ Roosmålet) försvinna (sid 167).

Bergström talar om att den nya metoden skulle komma till stånd genom praxisändring (sid 169). Det är väl emellertid här fråga om en förändring som kräver lagstiftningsingripande. Vid flera tillfällen efterlyser man i avhandlingen klarare besked om föreslagna reformer skall tillkomma genom praxisändring eller genom lagstiftning. Det kan i många fall vara alternativa lösningar. Eftersom effekterna i många avseenden blir olika kan det dock vara av värde att alternativen klart diskuteras.

De benefika barnreverserna

Bergström tar också upp den omdiskuterade frågan om RR med rättsfallet RÅ 1956 ref 11 tillämpade ett civilrättsligt eller ett speciellt skatterättsligt synsätt när domstolen behandlade räntan på en benefik barnrevers som periodiskt understöd. Bergström pläderar här för att majoriteten i RÅ 1956 ref 11 hade rätt i sin ståndpunkt att det var fråga om ett periodiskt understöd, eftersom räntelöftet kan ses som en biförpliktelse till utfästelsen att betala kapitalbeloppet. Då vederlag inte lämnats var både huvudförpliktelsen och ränteförpliktelsen benefik. Ränteförpliktelserna fullbordades inte förrän då räntan betalades, dvs först då förelåg en fullbordad gåva. Periodiska gåvor utgör skatterättsligt periodiskt understöd.

Bergström behandlar de benefika barnreverserna med koncentration och klarhet.

Den flexibla syn på civilrättsliga termers innebörd, som Bergström eljest gör sig till tolk för i avhandlingen, synes han emellertid helt ha lämnat i detta avsnitt. Här fastslår Bergström i stället att RR:s tolkning i RÅ 1956 ref 11 är *den* normala och naturliga civilrättsliga tolkningen. Hellner, som tidigare behandlat detta problem,[1] har utvecklat att flera civilrättsliga synsätt var möjliga, t ex Hedfeldts att ”en gåvorevers ej ger upphov till gäld i vanlig mening utan har ställning av utfästelse om gåva”. Ett annat synsätt är att ”det benefika gåvobrevet ger upphov till en fordringsrätt och att räntebetalningen utgör ränta på gäld”. [2]

För min del har jag hävdat att ”RegR:s majoritet i RÅ 1956 ref 11 kunde således inte anknyta till någon allmänt vedertagen civilrättslig praxis. Även om ställningstagandet i och för sig kunnat förenas med lagtexten, kom det att

1 En undersökning av avdragsrätten för periodiskt understöd och underskott enligt 46 § KL. Lund 1959.
2 Ibid, sid 107.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:08

verka främmande".[3] Eller med andra ord även om det i och för sig var möjligt att förena majoritetens ståndpunkt i RÅ 1956 ref 11 med lagtexten var det i alla fall fel att ändra praxis. RR hade tidigare slagit in på en annan väg. Uttalanden i förarbetena om ränta på benefika barnreverser saknades. Inte någon civilrättslig författare hade tidigare framfört Hedfeldts uppfattning.[4] Civilrättslig praxis med denna innebörd saknades också. Enligt min uppfattning har Hellner visat att Hedfeldts resonemang varit främmande för lagstiftare och domare under den tid, som förflutit mellan tillkomsten av 1936 års lag om vissa utfästelser om gåva och 1956 års avgörande. Ingripandet var därför skatterättsligt och borde i stället ha skett lagstiftningsvägen.

Bergström utgår i sitt resonemang från att den avgörande frågan är om räntan är benefik eller ej. Han antar att de som anser att avdragsrätt förelåg då måste anse att räntan var onerös, vilket betecknas som konstigt, eftersom det skulle innebära att en biförpliktelse till en ostridigt benefik förpliktelse var onerös.

Det behöver emellertid inte vara så. Bergström utgår i sitt resonemang från att det är helt klart att avdragsförbudet för periodiskt understöd i KL 20 pga KL:s systematik tar över den generella avdragsrätten för ränta enl 39 § KL. Avdragsförbudet för periodiskt understöd har emellertid inte karaktären av någon allmänt övergripande inkomstskatterättslig regel. Vad som har hänt är att detta avdragsförbud successivt genom lagstiftning och praxis utvidgats till allt fler former av inkomstöverföring. I den utvecklingen var det omdiskuterade fallet RÅ 1956 ref 11 en milstolpe.

Före detta rättsfall var det emellertid fullt naturligt att se situationen så att avdragsförbudet för periodiskt understöd i vissa fall och avdragsrätten för ränta var två jämställda regler. Om avdragsrätt för benefik barnrevers skulle föreligga eller ej blev således beroende på om man främst såg denna ränta som ränta eller som periodiskt understöd. Det är denna valmöjlighet Hellners här citerade uttalande ger uttryck för. Författare som exempelvis nämnt ränteutfästelsens förpliktande karaktär och exigibilitet gör sannolikt detta inte för att de föreställer sig att räntan därmed blir onerös utan för att det är en av flera punkter som talar för att denna ränta civilrättsligt liknar andra, ostridigt avdragsgilla räntor.[5]

3 Föräldrar och barn ur inkomst- och förmögenhetsskatterättslig synvinkel. Stockholm 1974, sid 255.

4 Se Welinder, SvJT 1959, sid 591.

5 Bergström hävdar att jag missuppfattat konsekvenserna av Hedfeldts uppfattning beträffande förpliktelsen att betala räntan (sid 175 not 115) och dess exigibilitet (sid 177 not 126). Hedfeldt anser enligt Bergström att förpliktelse att betala räntan föreligger.

Det är möjligt. Det är emellertid inte alltid så lätt att följa Hedfeldts resonemang. I sin artikel i TSA säger han "Om detta (dvs Hedfeldts syn på de benefika barnreverserna) är riktigt skulle det bl a ha den konsekvensen, att i utfärdarens konkurs revershavaren inte få bevaka förfallen men

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:08

Äganderättens övergång vid fastighetsköp

Bergströms grundläggande uppfattning om den moderna civilrättens funktionella inställning kommer särskilt väl till användning i det långa avsnittet om äganderättens övergång vid fastighetsköp. Detta avsnitt är avhandlingens klart bästa och utgör en av höjdpunkterna i svensk skatterättslig litteratur. Bergström visar där först att man enligt modern civilrättslig uppfattning inte kan tala om någon bestämd tidpunkt, när äganderätten övergår från säljare till köpare. I stället anknyter man olika rättsföljder till det moment i övergångsskedet som framstår som lämpligast (sid 228).

Bergström anlägger sedan samma synsätt i skatterättsliga sammanhang och finner då det vara naturligt att anse att en fastighet förvärvats resp avyttrats genom köpekontraktet så som nu i princip sker. Däremot anser han att praxis borde ändrats vad beträffar den löpande fastighetsbeskattningen så att den som disponerar över fastighetens avkastning beskattas för denna jämte garantibelopp, dvs tillträdesdagen borde vara avgörande i stället för kontraktsdagen.

Rättssubjekt och skattesubjekt

Genomgången av praxis avslutas med ett avsnitt om rättssubjekt och skattesubjekt, där det undersökes om det finns några skillnader mellan en civilrättslig och en skatterättslig syn. Det visar sig i allmänhet inte vara fallet, vilket dock har olika orsaker. När det gäller aktiebolag och ekonomiska föreningar tycks det faktum att de är klart definierade i lagstiftning ha medfört att de uppfattats på ett i huvudsak enhetligt sätt i civilrätten. Av förutsebarhetsskäl har då även skatterätten anpassat sig till dessa klara civilrättsliga definitioner. När det gäller stiftelser är dessa däremot allt annat än klart definierade civilrättsligt. Där har emellertid en modernare syn trängt fram inom civilrättslig doktrin än förr, vars innebörd är att även s k korta förordnanden som bandläggningar och fideikommissariska substitutioner anses som rättssubjekt. Det innebär att civilrätten närmats till vad som normalt anses som ändamålsenligt ur skattesynpunkt, där man som skattesubjekt betraktar de

ej betald ränta; utfästelsen om ränta skulle enligt 1 § andra stycket i 1936 års lag vara mot borgenärerna ogill, enär gåva ej i den delen fullbordats genom räntans betalning" (TSA 1957, sid 98).

Däremot har jag inte själv delat den uppfattning jag antagit att Hedfeldt haft (vilket framgår av Bergströms referat i not 115). Den omständigheten att det föreligger en förpliktelse att betala räntan och att den är exigibel (om inte konkurrens föreligger med utfärdarens borgenärer) gör ju räntan på en benefik barnrevers civilrättsligt mer lik annan ränta.

Det är emellertid inte alltid lätt att visa terminologisk konsekvens. Inte ens Bergström visar sig, trots sin pedagogiskt klara framställning, kunna hålla isär begreppen helt. På sid 181 säger han "ränteutbetalningarna i RÅ 1956 ref 11 var en frivillig prestation från moderns sida, som båda parter kan anses vara medvetna om och som givaren inte var skyldig att göra". Tidigare har Bergström, som nämnts, framhållit att ränteförpliktelsen var bindande för givaren.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:08

korta förordnanden, där avkastningen fonderas eller destinatärskretsen är obestämd.

Vad beträffar dödsbon hävdar Bergström att det oberoende av civilrättsliga synpunkter kan hävdas att det saknas skäl att skatterättsligt acceptera att ett dödsbo utgör skattesubjekt sedan samtliga andelar överlåtits till utomstående personer (sid 249). Han behandlar däremot inte den mer svårlösta frågan hur situationen blir om andelarna i ett dödsbo successivt överlåtes till utomstående personer. När det gäller konkursbo finner Bergström utifrån skatterättsliga resonemang att det är naturligt att konkursboet utgör skattesubjekt vid den indirekta men ej den direkta beskattningen. Hur beskattningen bör ske utförs dock ej.

Skatteflyktsproblematiken

Avslutningsvis diskuterar Bergström förslaget till allmän skatteflyktsklausul i den utformning det fått i departementspromemorian DsB 1978:6. Med Bergströms terminologi är det då fråga om att analogt tillämpa en kringgången skatteregel på fall, som saknar den civilrättsliga termens kärnrekvisit, dvs den av Bergström föreslagna, funktionella metoden att använda civilrättsliga termer kan inte användas i detta fall. Bergström kritiserar den föreslagna regeln huvudsakligen pga dess tekniska brister. Särskilt framhåller han, att man inte beaktat att den skattskyldige ofta har ekonomiska och civilrättsliga biavsikter vid kringgåendeförsök. Bergström anser däremot att rättssäkerhetsaspekterna är väl tillgodosedda i förslaget (sid 304).

Frågan är emellertid om inte Bergströms framställning av skatteflyktsproblematiken blivit mer givande om han i stället för att diskutera den föreslagna generalklausulen mot skatteflykt och dess eventuella tekniska brister hade diskuterat i vilken utsträckning hans egen metod kunnat utgöra ett alternativ till generalklausulen. Det förefaller som om Bergströms flexibla metod, särskilt om den kombinerades med en allmän tolkningsregel som gav möjlighet att se serietransaktioner som en enda transaktion, hade kunnat föra ganska långt.

Avslutning

Bergström har i sin avhandling behandlat en av de mest centrala frågorna i svensk skatterätt. Den utförliga diskussionen av rättspraxis på flera betydelsefulla områden gör att arbetet bör få stor praktisk användbarhet. Framför allt visar emellertid avhandlingen att det är fråga om en författare med stort intresse för teoretiska frågeställningar som också har förmåga till en konsekvent analys av dem.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:08