Bertil Wennergren

Förhandsbeskeds och skattedomars begriplighet

Rättspraxis spelar och har alltid spelat en central roll vid skattelagars tillämpning. För att ett prejudikat skall kunna vara till den rätta hjälpen måste det emellertid vara verkligt begripligt. Detta förutsätter att beslut och domar motiveras på ett fullödigt sätt och att i själva domsmotiveringarna görs avstämningar mot tidigare fall. Ett antal avgöranden tas upp till diskussion som illustration till problematiken.

Besluts- och domsmotivering

I SOU-förslaget till 1971 års förvaltningslag (SOU 1968:27 s. 196) betonades, att intet beslut får meddelas utan *objektiva skäl.* Vidare poängterades att det var de springande – *sakliga och/eller rättsliga* – punkterna, som parten borde ges rätt att få del av skriftligen i själva beslutet. Var skälen många och låg de så att säga *i bredd,* borde det räcka med att nämna de väsentligaste. Men utgjorde skälen *länkar i en logisk kedja,* ställde det sig svårare att utelämna ett skäl utan att motiveringen blev obegriplig. En regel föreslogs om att en beslutsmotivering skall upplysa om de *sakliga och rättsliga bedömningar som väsentligast bestämt utgången.* I propositionen valdes emellertid en kortare – och mera intetsägande – formulering. Ett beslut skall innehålla de *skäl som bestämt utgången* (prop. 1971:30 s. 493). Den i betänkandet föreslagna formuleringen ansågs kunna tydas som ett längre gående motiveringskrav än som var åsyftat. För förvaltningsdomstolarnas del valdes i 30 § förvaltningsprocesslagen samma formulering.

Det görs ibland gällande att RegR i *förhandsbeskedsmål* bara prövar rättsfrågor och inte går in på sakfrågor. Detta påstående är förtjänt att granskas närmare. Det har i sammanhanget också sitt intresse att studera den juridiska teknik som SRN och RegR tillämpar vid besvarandet av ställda förhandsbeskedsfrågor. Det allmänna mönstret är givetvis det vedertagna. Lydelsen av den lagbestämmelse som skall tillämpas tas till utgångspunkt, varefter en prövning vidtar med stöd av förarbeten och rättspraxis av om och i vad mån de utredda sakförutsättningarna går att på ett rättsligt hållbart sätt subsumera under lydelsen. En särskilt intressant fråga är då hur bunden RegR känner sig av uttalanden i förarbetena och om tolkningen får anta karaktär av teleologisk tolkning (beaktande av lagens ändamål) eller mera bör följa lagtextens och därtill anknytande motivs ordalydelser.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:10

En transaktions innebörd

RÅ 1992 ref. 104 har som vinjett: "Ett aktiebolag, som var moderbolag i en koncern, avsåg att överlåta en patenträtt till ett finansföretag. Detta företag skulle därefter komma att till ett dotterbolag inom nämnda koncern upplåta en exklusiv licens att använda patentet enligt ett leasingavtal av visst innehåll. Dotterbolaget har ansetts berättigat till avdrag för leasingavgifterna såsom för hyresbetalningar och finansbolaget har ansetts berättigat till värdeminskningsavdrag avseende patenträtten."

I SRN var ordföranden och en ledamot skiljaktiga och ansåg att ansökningen borde ha avvisats. Som skäl anförde de under hänvisning till RÅ 1989 not 264 att höga krav måste ställas på innehållet i ansökningen och i kompletteringar, som kan behöva begäras in som ett led i beredningen. Detta gällde inte minst när det som i ärendet var fråga om udda affärstransaktioner, där det för ett ställningstagande i *civilrättsliga och skatterättsliga klassificeringsfrågor* kan vara fråga om en *helhetsbedömning*. Det svar, som lämnats på kansliets frågor, var allmänt hållna och gav delvis utrymme för alternativa tolkningar. Även i övrigt brast materialet i *precision och fullständighet*. Särskilt besvärande var att det framstod som oklart, om de hänsyftningar, som i upplåtelseavtalet och skriftväxlingen gjorts till möjligheten till förlängning av avtalet, innebar något mer än vad som självfallet står alla avtalsparter – om de kan komma överens – till buds. Att hänsyftningarna markerade något ytterligare tedde sig i och för sig inte som osannolikt mot bakgrund av att det för dotterbolagets del, enligt vad ansökningen gav vid handen, var fråga om en industriell satsning av vital betydelse för företagets framtid.

SRN:s majoritet svarade följande: 1. Dotterbolaget har rätt till avdrag för de ifrågavarande *leasingavgifterna såsom för hyresbetalningar*. 2. Finansbolaget har rätt till avdrag enligt punkt 16 av anvisningarna till 23 § KL för utgifter för anskaffning av det ifrågavarande patentet. I sin motivering anförde nämnden att dess ställningstagande grundade sig på en *principiell bedömning* av innebörden av de genom de presenterade avtalsutkasten redovisade transaktionerna. I ärendet var fråga om s.k. *sale and leaseback i ett trepartsförhållande,* där objektet var en tillgång av immaterialrättslig natur. Avtal med innebörd motsvarande de till beskedet fogade *fick anses innebära* dels att en *äganderättsövergång skattemässigt sker* mellan parterna och dels att en *upplåtelse sker* av patentet. I enlighet härmed hade dotterbolaget (som sökanden betecknat som ett nytt utvecklingsbolag) rätt till avdrag för de leasingavgifter, som skulle erläggas till finansbolaget, och detta hade rätt till värdeminskningsavdrag på vad som erlagts för patentet. RSV överklagade och yrkade i första hand att förhandsbesked inte skulle lämnas och i andra hand att de i ansökan ställda frågorna skulle besvaras i enlighet med vad som angetts i någon av de skiljaktiga meningarna i SRN.

RegR fann att de avsedda rättshandlingar och de omständigheter i övrigt, som moderbolaget och finansbolaget åberopat, utgjorde tillräcklig grund för meddelande av förhandsbesked. På grund härav och då ett sådant besked fick anses vara av synnerlig vikt för bolaget, borde förhandsbesked meddelas. RegR förklarade sig *dela SRN:s uppfattning i sakfrågorna.*

SRN:s majoritet grundade som nämnts sina ställningstaganden på en *principiell bedömning av innebörden av transaktionerna* och ansåg sig inte böra ta ställning till avtalens utformning i övrigt. Uttalandet är svårtolkat. Troligen ville man markera att de utredningsfrågor, som dissidenterna riktat uppmärksamheten mot, fick anses ligga utanför vad som behövdes som underlag för ett förhandsbesked. Jämför man med innehållet i de skiljaktiga meningarna lägger man särskilt märke till ordförandens uttalande att de *civilrättsliga och skatterättsliga klassificeringsfrågorna* kunde vara beroende av en *helhetsbedömning* och att utredningen inte gav underlag för en sådan.

För mig framstår rättsfallet som ett fall, där det blir av avgörande betydelse hur den prövande instansen uppfattar rättsfrågan. Utslagsgivande blir under vilka rättsregler som subsumtionen i ärendet anses skola göras och vilka beviskrav som bör vara uppfyllda för att subsumtionen skall bli rättsligt hållbar. Rättsfallet kan också ses som en brytning mellan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:10

två skolor. En skola, som vill strikt hålla sig till ett *partsbestämt processföremål och därtill hänförliga rättsfakta* och en skola, som vill göra en *helhetsbedömning* av samtliga enligt denna skolas åsikt relevanta faktorer och rättsfakta och som inte vill stanna på det som i deras ögon är halva vägen.

Ordalydelse och reell innebörd

Ett mycket sofistikerat rättsfall är RÅ 1989 ref. 62. Ett finansbolag hade beslutat om att komplettera sin verksamhet genom en ny typ av finansieringsform, som närmast kunde beskrivas som "fastighetsleasing". Bolaget avsåg att erbjuda fastighetsägare att sälja sina fastigheter till bolaget men bli kvar i fastigheten som hyresgäst (leasetagare) under en period av 3–10 år för att sedan återköpa fastigheten.

SRN utgick från förutsättningen att fastigheterna förvärvades av finansbolaget genom giltiga avtal. Den första fråga som bolaget ville ha svar på var om fastigheterna skulle utgöra omsättningstillgångar i rörelsen. Nämnden svarade nej på den frågan. Nämnden bedömde dem närmast som säkerheter för utlåning i bolagets finansrörelse. De blev då att betrakta som anläggningstillgångar. Även om återavyttringar skulle komma att äga rum i betydande omfattning, medförde detta enligt nämndens uppfattning därför inte att bolaget skulle anses bedriva handel med fastigheter. Bolaget hade vidare frågat, till vilket inkomstslag den löpande inkomsten från fastigheterna blev att hänföra. Nämnden svarade att inkomsten skulle bli hänförlig till bolagets finansrörelse. Med hänsyn till att fastigheterna utgjorde anläggningstillgångar i bolagets finansrörelse, fick intäkter på grund av upplåtelser av fastigheterna anses hänförliga till rörelsen (jfr RÅ 1977 Aa 186).

Bolaget överklagade och yrkade att fastigheterna skulle bedömas som omsättningstillgångar i finansrörelsen. Länsskattemyndigheten överklagade också och yrkade att ansökan om förhandsbesked skulle avvisas och i andra hand att fråga 2 skulle besvaras med att intäkterna av fastigheterna skulle anses utgöra inkomst av annan fastighet.

RegR inledde sin dom med att konstatera att det handlade om en *del i ett större frågekomplex,* nämligen hur man vid inkomsttaxeringen skall bedöma en transaktion, som omfattar tre led: För det första ett köp av en bebyggd fastighet, för det andra ett avtal om uthyrning av befintlig byggnad till den tidigare ägaren under tre till tio år och för det tredje en utfästelse av köparen som avses ge den tidigare ägaren/intermittente hyresgästen rätt (option) att återköpa fastigheten till ett på förhand bestämt pris. För en sådan transaktion användes ofta den engelska beteckningen *sale and lease back.* Beträffande den *civilrättsliga eller skatterättsliga behandlingen* av denna typ av transaktioner *fanns ingen särskild lagstiftning.*

Länsskattemyndigheten hade ifrågasatt om de träffade avtalen kunde *bedömas efter sin ordalydelse.* Enligt myndighetens mening fanns omständigheter, som talade för att transaktionens *reella innebörd* var ett *lån* eller möjligen ett *avbetalningsköp.* RegR förklarade att med hänsyn till att framställningen om förhandsbesked utgick från *fastighetsköp, som skett i föreskriven form,* RegR fann att förhandsbesked kunde meddelas och att det fanns ett uttalat behov av förhandsbesked i saken.

Primärt uppkom spörsmålet om de rättshandlingar saken gällde skulle tilläggas den innebörd de hade enligt sin *form* eller om man skulle bortse från formen och istället utgå från vad som kunde anses vara deras *innebörd* för att utfinna ett rättsligt institut som ägnade sig bättre än de rättsfigurer som erbjudits för bedömningen av transaktionerna. Avtalet om överlåtelse av fastigheten borde kunna godtas som ledande till att äganderätten till fastigheten överförs till bolaget, försåvitt det inte förelåg *omständigheter som klart visade* att den reella och av parterna åsyftade innebörden i den totala transaktionen (överlåtelse-hyra-option) var en annan. Vid bedömningen av frågan om ett sådant annat

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:10

rättsläge skulle anses föreligga, borde *stor restriktivitet* iakttas. Annars uppstod rätt betydande *svårigheter att förutse och överblicka* konsekvenserna av vedertagna rättsfigurer. Detta gällde inte minst i fråga om sådana komplexa affärstransaktioner som målet avsåg.

RegR övergick sedan till att diskutera vilken den *reella innebörden* av den totala transaktionen skulle kunna vara och att göra en *helhetsbedömning*. Först togs de omständigheter upp som talade för att innebörden inte var att överföra äganderätten till fastigheten på finansbolaget utan att ställa fastigheten som säkerhet för ett lån till fastighetens ägare. Därefter övervägdes de omständigheter, som talade för att transaktionen innefattade en äganderättsöverlåtelse till finansbolaget. Sammanfattningsvis anfördes sedan att skäl visserligen kunde anföras för att ge avtalen en annan innebörd än den deras utformning anvisade men att dessa skäl inte hade den styrka som borde krävas för att rättsläget skulle kunna anses vara ett annat än det som följde av parternas rättshandlingar. Avtalen borde således anses innebära en överföring av äganderätten till fastigheten till finansbolaget. *Denna bedömning av det civilrättsliga förhållandet* mellan parterna borde också läggas *till grund för bolagets inkomsttaxeringar* och därmed för besvarandet av frågorna om *fastighetens skatterättsliga karaktär hos fastighetsbolaget* och om *tillämpligt inkomstslag hos finansbolaget.*

Två regeringsråd var skiljaktiga och anförde, att det förhållandet att ett avtal getts en *viss juridisk beteckning* inte innebär att en domstol är bunden av den valda rubriceringen. En överlåtelse av egendom mot fullt vederlag blir exempelvis inte en gåva bara därför att parterna kallat rättshandlingen för gåva. Överlåtelsen skall oavsett benämningen behandlas som köp eller byte. Samma form av ”genomsyn” borde i princip tillämpas även om mer än en rättshandling ingår i den mellan parterna överenskomna transaktionen. Det i ansökningen beskrivna förfarandet hade betecknats som köp, hyra och utfästelse om återförsäljning. Åtskilliga omständigheter talade dock för att den reella innebörden av transaktionen *inte var att överföra äganderätten till fastigheten* utan att *ställa fastigheten som säkerhet för ett lån från finansbolaget* till fastighetens ursprunglige ägare. Dissidenterna fann att fastighetens ursprunglige ägare tillförsäkrats *sådana faktiska och rättsliga befogenheter avseende fastigheten* att transaktionen borde behandlas som en *säkerhetsöverlåtelse.* Den omständigheten att parterna valt att beteckna avtalen som köp, hyra och rätt till återköp borde således inte få till följd att transaktionen gavs ett annat innehåll än vad parterna *uppenbarligen åsyftat.* Vid inkomsttaxeringen borde fastigheten därför anses utgöra säkerhet för ett av finansbolaget lämnat lån. Att bolaget i förhållande till utomstående kunde komma att framstå som ägare till fastigheten föranledde dem inte att göra en annan bedömning.

Det skulle kunna påstås att minoriteten inte lade det civilrättsliga förhållandet till grund utan gjorde en fristående skatterättslig bedömning. Så bör man dock inte uttrycka sig. Bedömningen är snarare en bedömning, som går tillbaka till den romerska rättens dissimulationsbegrepp, där ett bakomliggande avtal lyfts fram och den yttre formen avfärdas som varande simulerad. Med detta synsätt kan minoriteten påstås ha bedömt *ordalydelsen som simulerad* och *innebörden som dissimulerad.* En sådan bedömning är varken en civilrättslig eller en skatterättslig bedömning utan en bedömning enligt nedärvda rättsgrundsatser.

Majoriteten och minoriteten var således ense om att det borde noga övervägas om inte transaktionens innebörd var en annan än den dess form angav. Det som skiljer majoritetens och minoritetens bedömningar åt är att majoriteten till utgångspunkt valt att *stor restriktivitet* bör iakttas vid en bedömning av om ett annat rättsläge skall anses föreligga än det som följer av den form i vilken rättshandlingarna klätts. Det förefaller sannolikt att den omständigheten att fråga var om ett ”fastighetsköp som skett i föreskriven form” låg bakom det stränga betraktelsesättet. Det skulle föreligga omständigheter, som *klart visar* att den *reella* och av *parterna åsyftade innebörden* av den totala transaktionen är en annan än rättshandlingarnas form indicerade. Minoriteten däremot menade att den omständigheten att parterna valt att beteckna avtalen som köp, hyra och rätt till återköp inte borde

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:10

få till följd att transaktionen gavs ett annat innehåll än vad parterna ”uppenbarligen” åsyftat, nämligen en säkerhetsöverlåtelse. Det som minoriteten bedömt som ”uppenbarligen åsyftat” har majoriteten inte ansett sig kunna bygga på, eftersom det inte kunde anses som ”klart visat”, och därmed gett uttryck för en längre gående försiktighet när det gäller att ta steget från form till verklig innebörd. Man kanske skulle kunna säga att den form, i vilken ett fastighetsköp kläds, enligt majoritetens mening bör anses ge en så stark presumtion för att rättshandlingen är den, som den ger sig ut för att vara, att det skall mycket till för att den rättsligen skall kunna bedömas som något annat. För att använda *bevisbörde- och bevisvärderingsspråk* skall det, när det gäller ett fastighetsköp, inte räcka med att det görs sannolikt eller mycket sannolikt utan det måste göras helt visst att fråga är om något annat. För dissidenterna däremot synes det på samma sätt ha räckt med att det framstår som sannolikt eller mycket sannolikt att innebörden är en annan än den valda formen indicerar. Enligt min mening var det både onödigt och missvisande att använda det starka ordet ”uppenbarligen”. Det ordet används dessutom tyvärr ofta när något är allt annat än uppenbart. En *motsättning mellan formalism och realism* har nog alltid gjort sig gällande i större eller mindre utsträckning under RegR:s hela historia. För formalismen talar försiktigheten, förutsebarheten och rättssäkerheten och för realismen klarsynen, verklighetsmedvetandet och strävandet mot ett genuint rättsförverkligande.

Med rättsfallet kan jämföras RÅ 1998 ref. 58 I. Detta handlar inte om fastighetsköp och man återfinner inte någon diskussion vare sig om ”uppenbarligen åsyftat” eller om ”klart visat” eller om ”stor restriktivitet”. RegR gjorde i stället utan omsvep en *inträngande avtalstolkning*. Ett aktiebolag hade som kommanditdelägare tillgodofört sig avdrag motsvarande en tredjedel av ett kommanditbolags rörelseunderskott. Två andra aktiebolag hade som kommanditdelägare tillgodofört sig resten av rörelseunderskottet. Kommanditbolaget – Mega – hade av ett nederländskt företag – Gelderse – förvärvat rätten att köpa ett Boeingflygplan. Samtidigt som kommanditbolaget förvärvade den rätten, slöts ett avtal om leasing av flygplanet med Mega som leasegivare och ett nederländskt flygbolag – Martinair – som leasetagare. Martinair var ett Gelderse närstående bolag. Några dagar senare överlät Boeing flygplanet till Mega. RegR gjorde den sammanfattande bedömningen att enligt avtalsvillkoren Martinair under avtalstiden skulle utöva de väsentliga ägarfunktionerna med avseende på flygplanet, att avtalsparterna vid ingående av avtalen förutsatt att Mega inte skulle komma att återta planet, när denna tid gått ut, och att Mega med stor säkerhet hade kunnat beräkna det ekonomiska utfallet av engagemanget från början. Mega borde därför inte godtas som ägare av planet vid utgången av 1988 och 1989. Härav följde att dess inkomst inte skulle reduceras med värdeminskningsavdrag.

Länsrätten och Kammarrätten hade kommit till motsatt resultat. I länsrättens dom anfördes bl.a. att fråga var om ett avtal, som till sin form utgjorde ett leasingavtal, skulle tilläggas den innebörd det har till sin form eller om man skulle bortse från denna och utgå från andra rättsliga institut, som var mera ägnade för tillämpning på transaktionen än det vilket parterna förespeglat. Länsrätten hänvisade sedan till RÅ 1989 ref. 62 och den restriktivitetsprincip som styrt i detta fall. Enligt länsrätten och kammarrätten torde hela avtalskonstruktionen i hög grad vila på att Mega innehade flygplanet med äganderätt. Skäl kunde visserligen anföras för att bedöma avtalet som avbetalningsköp i stället för leasing. Länsrätten fann emellertid vid en samlad bedömning att dessa skäl inte hade den styrka som bör krävas för att anse rättsläget vara ett annat än det som följde av parternas rättshandlingar. Äganderätten till flygplanet kunde därför inte anses ha övergått till flygbolaget på den grunden.

Som skäl för sitt avgörandet anförde RegR inledningsvis att man vid avtalstolkning försöker utröna *partsavsikten* och *avtalets egentliga innebörd*. Att parterna hade utgått från ett visst skattemässigt resultat – att kommanditbolaget skulle få reducera sin inkomst med värdeminskningsavdrag – saknade naturligtvis i sig betydelse vid RegR:s prövning av avdragsrätten. Denna prövning fick i stället göras utifrån en analys av de *ekonomiska och andra effekter* som leasingavtalet och anknytande avtal fört med sig för Mega och Martinair.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:10

I det följande gicks sedan igenom innebörden av överlåtelseavtalet, av rättigheter och skyldigheter enligt leasingavtalet samt dettas ekonomiska effekter mot bakgrund av det avtal som träffats och dess innebörd samt om hur en framtida försäljning av flygplanet skulle gå till. Motiveringen påminner om minoritetens motivering i föregående rättsfall, dock att i det nya rättsfallet diskussion saknas om vad "parterna uppenbarligen åsyftat" och än mindre om "klart visat". Utan diskussion konstateras i stället att avtalsparterna förutsatt att Mega inte skulle komma att återta flygplanet och att Mega "med stor säkerhet" hade kunnat beräkna det ekonomiska utfallet. Det känns inte för djärvt att påstå att utgången i det senaste rättsfallet inte hade kunnat bli så "realistisk", om sympatisörer till formtänkande hade varit i majoritet i den dömande avdelningen. Endast en av ledamöterna anmälde skiljaktig mening till förmån för form framför innebörd.

I en kommentar till målet (SN 1999 s. 400) tolkar Anders Hultqvist domen så att RegR velat göra klart att skatterätten följer civilrätten och att det är genom en civilrättslig analys av avtalet som man avgör huruvida det är fråga om ett leasingavtal, med följande rätt till avskrivning för leasegivaren, eller ett kreditköp (avbetalningsköp). Ett sådant resonemang känns främmande för mig. Transaktionen skall enligt min mening analyseras rättsligt i sin helhet och vid denna rättsliga analys skall hänsyn tas till både civilrättens och skatterättens system och kriterier, för att inte tala om till allmänna rättsgrundsatser. Det känns lika främmande för mig att säga att den rättsliga konstruktion, som man analyserar fram, innebär en omkaraktärisering eller omklassificering. Jag ser det i stället som ett utfinnande och en identifiering av vilket rättsligt institut transaktionen oberoende av sitt namn skall anses utgöra. Anders Hultqvist förvånar sig liksom jag över att RegR inte haft ett ord till övers för det jag kallat restriktivitetsprincipen. Han finner det dock svårt att tolka domen som att någon praxisändring varit avsedd. Frågan om avtalets civilrättsliga karaktär har enligt honom bedömts in casu. Nu delar jag inte hans uppfattning att det handlat om avtalets civilrättsliga karaktär. Med risk att verka tjatig menar jag att det handlar om avtalets innebörd i total rättslig mening. Civilrättens rättsfigurer har sina roller att spela men det är de allmänna rättsgrundsatserna och skatterättens rättsfigurer som till syvende och sist blir avgörande. I den meningen är alla avgöranden mer eller mindre in casu-avgöranden.

Resning begärdes emellertid i avgörandet och resningsansökningen avslogs den 17 mars 2000. Avslaget var mot vanligheten utförligt motiverat. Det konstaterades först att det som anförts i resningsansökningen inte gav anledning att i något avgörande hänseende ändra den beskrivning av Megas rättigheter och skyldigheter som lämnats i domen. Om att-satserna och slutsatserna i äganderättsfrågan kunde konstateras att att-satserna, lästa i sitt sammanhang, närmast syntes ha funktionen att lyfta fram några av de iakttagelser som redovisats i den föregående relativt utförliga analysen. Den bild som framträdde för dem som avgjorde resningsfrågan, när de ställde samman samtliga led i analysen, var att Mega inte syntes ha tillagts andra rättigheter och skyldigheter än sådana som normalt tillkommer ett företag som genom långivning biträder ett annat företag vid finansieringen av ett inventarieköp och under lånetiden har viss säkerhet i den köpta tillgången. Denna bild är en ny bild, som borde ha utvecklats närmare.

Förhållandet var det att Mega mot säkerhet i flygplanet och leasinghyrorna hade lånat upp 80 procent av köpeskillingen för flygplanen. Det är tänkbart att RegR:s bild framkallades av lösöreköpsrättsfallet RÅ 1956 ref. 5, som är åberopat i RÅ 1998 s. 315, där Länsrätten uttalade att 1956 års rättsfall och vad RSV anfört i anslutning till detta sammantaget inte utgjorde grund för att Länsrätten skulle kunna frånkänna delägarna i Mega rättten till avskrivningar på flygplanet. Länsrätten redogjorde också för internationella redovisningsprinciper och nämnde att finansiell "lease" skall redovisas bland balansräkningens anläggningstillgångar och leasingåtagandena bland skulderna. Även om Martinair – såsom RSV åberopat – enligt leasingavtalet innehade flera rättigheter och skyldigheter som typiskt sett tillkommer ägaren av det objekt och Megas roll ur leasetagarens synvinkel kunde anses vara finansiärens, fann Länsrätten att avskrivningsrätten

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:10

inte heller på denna grund kunde frånkännas Mega. Det vill synas som om RegR:s uppseendeväckande uttalande i sina resningsöverväganden hade sin bakgrund i att Länsrätten förklarat att Megas roll ur leasetagarens synvinkel kunde anses vara finansiärens och att RegR ville ansluta sig till den av RSV häremot framförda uppfattningen att avskrivningsrätten beträffande flygplanet redovisningsmässigt inte kunde anses tillkomma Mega. Den springande punkten är ju att transaktionen presenterades som finansiell leasing och att utmärkande för en sådan är bl.a. just att leasegivaren tillhandahåller leasetagaren en finansiell tjänst i form av finansiering av en utrustning, en maskin, ett flygplan eller något annat som leasetagaren har efterfrågat men inte kan eller vill köpa själv. Kanske kan man våga den gissningen att den bild som framträdde för RegR i resningsmålet inte var en bild av en äkta finansiell leasing utan av en vanlig finansiering i förening med en säkerhetsöverlåtelse, vilken inte kunde anses innebära äganderättsövergång.

Verklig förlust i koncernsammanhang

RÅ 1997 ref. 11 har vinjetten: "Ett moderbolag hade med förlust sålt aktierna i ett dotterbolag till en utomstående köpare. Under innehavstiden hade dotterbolaget lämnat utdelning och koncernbidrag till moderbolaget. Överföringarna hade i sin helhet tagits från vinstmedel som uppkommit under innehavstiden. Förlusten ansågs verklig och därför avdragsgill."

I SRN:s beslut, som fastställdes av RegR, hade erinrats om praxis före 1990 års skattereform. I t.ex. RÅ 1986 ref. 52 medgavs inte – med hänvisning till de av det sålda bolaget lämnade koncernbidragen och utdelningarna – avdrag för förlusten. I förarbetena till skattereformen hade föreslagits en regel om att värdeöverföringar från den avyttrade egendomen skulle beaktas vid bestämmande av omkostnadsbeloppet. Förslaget slopades emellertid men finansministern sade sig ta fasta på "lagrådets uttalande om möjligheten att i rättstillämpningen beakta de aktuella värdeöverföringarna". Att rättsläget efter genomförandet av 1990 års skattereform fått den innebörd som synes vara avsedd fick anses ha bekräftats av RÅ 1994 ref. 22 och 1995 ref. 83 (jfr också RÅ 1992 ref. 94). Nämnden gjorde mot denna bakgrund den bedömningen att *överföringarna* enligt upplysta förutsättningar *i sin helhet tagits från vinstmedel, som uppkommit under innehavstiden.* Under sådana förhållanden förelåg sådan *identitet* mellan vad som ursprungligen förvärvats och vad som nu avyttrats att förlusten var att bedöma som *verklig.*

Två av SRN:s ledamöter var med instämmande av nämndens sekreterare skiljaktiga i fråga om motiveringen. Enligt deras mening skulle enligt de regler, som tagits in i lagtext, en beräkning av reavinst eller reaförlust på aktier ej påverkas av värdeöverföringar från det bolag, i vilket aktier avyttras. Även i materiellt hänseende ansåg de att det skulle vara felaktigt att reducera förlustavdraget med av dotterbolaget lämnade koncernbidrag och utdelningar, eftersom de enligt givna förutsättningar betalats av vinst som uppkommit hos dotterbolaget efter aktieförvärvet. I sådant fall förelåg ju inte något orsakssamband mellan värdeöverföringarna och reaförlusten. De instämde på angivna skäl i det slut vartill majoriteten kommit. Ytterligare en ledamot var skiljaktig. Enligt dennas mening fanns inget stöd i lagregel eller i praxis för att i fallet frångå de principer som före skatteomläggningen hade tillämpats i inkomstslaget rörelse. T.ex. RÅ 1986 ref. 52 gav intryck av att avdrag medgavs endast för s.k. verkliga förluster och att, vid bedömningen av om en verklig förlust förelåg, hänsyn skulle tas till värdeöverföringar under innehavstiden, oavsett om vinsten uppkommit före eller efter förvärven.

Den regel som det gällde att tillämpa var regeln i 24 § 1 mom. SIL att en förlust skall beräknas på grundval av *alla intäkter och kostnader som är hänförliga till avyttringen* och att avdrag endast medges om förlusten är definitiv. Regeln är så torftig till sitt innehåll att det blir nödvändigt att ta förarbetena till hjälp för att förstå hur den är tänkt att tillämpas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:10

Förarbetena i sin tur är inte torftiga men i viss mån motsägelsefulla. Sökanden tolkade dem så att en beräkning av verklig förlust på näringsbetingade aktier skall ske i två steg. Först beräknas resultatet av försäljningen genom en jämförelse mellan försäljningspris och anskaffningspris. Om beräkningen leder till förlust, kan en justering behöva ske om företaget i något skede tömts på substans. Under innehavstiden upparbetad vinst, vilken i en eller annan form tagits ut från företaget efter sedvanlig beskattning, skulle däremot inte beaktas vid beräkningen av den verkliga förlusten på aktierna. SRN och RegR gjorde samma tolkning och tog fasta på att överföringarna i sin helhet tagits från vinstmedel, som uppkommit under innehavstiden. Motiveringen till avgörandet är mycket upplysande och mycket lätt att förstå. Allt verkar så självklart. Frågan är emellertid om självklarheten inte är illusorisk.

En obegriplig domsmotivering

I RÅ 1998 ref. 53 var huvudfrågan densamma som i det nyss diskuterade fallet men bilden mycket mera komplicerad. Moderbolaget ägde samtliga aktier i ett dotterbolag och hade lämnat ett *ovillkorat aktieägarstillskott till dotterbolaget* samma år som moderbolaget förvärvat aktierna. Moderbolaget hade 1996 avyttrat 49 procent av aktierna. Köparna skulle tillträda aktierna två veckor efter det att ett belopp, motsvarande en beslutad nedsättning av aktiekapitalet, återbetalats till moderbolaget. Aktieöverlåtelsen medförde en *reaförlust.* I den *skattemässiga anskaffningskostnaden* för aktierna medräknades bl.a. det Ovillkorade aktieägartillskottet. Moderbolaget hade lämnat *koncernbidrag till dotterbolaget* under åren 1993–1995 samt erhållit *koncernbidrag* under 1996 *från dotterbolaget.* Vidare hade moderbolaget under åren 1994 och 1995 erhållit *skattefri utdelning från dotterbolaget.* Utdelningen hade finansierats genom koncernbidrag från moderbolaget till dotterbolaget. De som utdelning återförda vinstmedlen avsåg *vinster som genererats i andra delar av koncernen.* Utdelningen hade sitt ursprung i årsresultaten i dotterbolaget och var en konsekvens av dotterbolagets deltagande i moderbolagskoncernens skatteoptimering. Moderbolaget frågade om den beräknade reaförlusten (som bara var avdragsgill under inkomst av näringsverksamhet) skulle helt eller delvis reduceras med de skattefria utdelningarna till moderbolaget.

SRN svarade att *ingen avdragsgill reaförlust* skulle uppstå för moderbolaget vid avyttringen av aktierna i dotterbolaget. Den förnämliga rättsliga analys som SRN gjort i RÅ 1997 ref. 11 tog nämnden inte i anspråk nu. I stället åberopade nämnden att dotterbolaget under moderbolagets innehavstid redovisat ett resultat inklusive aktieägartillskottet av 1 923 926 kr. Det skattemässiga resultatet, nettovinsten, uppgick alltså till sammanlagt 798 440 kr. Under motsvarande tid hade dotterbolaget delat ut 1 562 982 kr. Detta innebar enligt nämnden att moderbolaget i praktiken fått tillbaka 1 562 982–798 440 = 764 542 kr av sitt aktieägartillskott till dotterbolaget i form av skattefri utdelning. Den delen skulle påverka bedömningen av om en verklig förlust förelåg, eftersom aktieägartillskottet tidigare höjt moderbolagets anskaffningsvärde på aktierna i dotterbolaget. Någon verklig förlust uppkom därför inte vid moderbolagets avyttring av aktierna i dotterbolaget.

Nämnden gjorde alltså inte som i RÅ 1997 ref. 11 någon direkt identitetsprövning mellan vad som ursprungligen förvärvats och vad som avyttrats. Dess prövning innebar i stället att aktieägartillskottet inräknades både i resultatet och i anskaffningsvärdet. Nämnden gjorde tydligen den bedömningen att identiteten mellan vad som ursprungligen förvärvats genom köp och aktieägartillskott och vad som avyttrats hade rubbats genom koncernbidragen och utdelningarna. Men varför så borde anses vara fallet upplyste nämnden inte om. Framför allt förklarade nämnden inte varför aktieägartillskottet skulle anses ha påverkat inte bara anskaffningsvärdet utan också ”resultatet”. Det föreligger en betydande diskrepans mellan det upplysande avgörandet 1997 och det blanka avgörandet 1998. Aktieägartillskottet var ovillkorat och hade finansierats med beskattade vinst-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:10

medel. Någon presumtion torde då knappast kunna anses föreligga för att utdelningarna inte var vanliga vinstutdelningar utan i stället återbetalning av aktieägartillskott. Det går inte att enbart med själva beslutets hjälp läsa sig till dess innebörd.

Viss ledning har man dock i vad SRN uttalat i sitt beslut i RÅ 1994 ref. 22. Nämnden förklarade där att vid prövningen av om en förlust på dotterbolagsaktier är *verklig* måste undersökas vilka värdeöverföringar som skett från bolaget i form av t.ex. utdelning, koncernbidrag eller överlåtelser av tillgångar till underpris. Det fanns skäl som talade för att i det sammanhanget också beakta om dotterbolaget före upplösningen sålt fastigheter eller aktier, som sjunkit i värde, till moderföretaget eller till t.ex. ett systerbolag. En sådan försäljning innebar en form av "skattemässig värdeöverföring" i och med att det förvärvande bolaget övertar det säljande bolagets anskaffningsvärde för de överförda fastigheterna eller aktierna (2 § 4 mom. nionde stycket SIL). Ansågs både moderföretagets förlust på dotterbolagsaktierna och en efterföljande förlust på de övertagna tillgångarna som verkliga, skulle i praktiken en värdenedgång på dessa tillgångar kunna leda till avdrag två gånger hos *samma* skattesubjekt

En jämförelse med RÅ 1999 not 18 kastar också visst ljus över hur SRN kan ha resonerat. RegR fann i det målet aktieutdelningen främst som en justering av aktieägartillskottet. Anskaffningsvärdet skulle därför ökas med endast mellanskillnaden mellan aktieägartillskottet och utdelningen. RegR betonade att det handlade om en sammanhängande plan för ett samgående mellan olika bolag Det synes mot bakgrund av detta notisfall inte osannolikt att SRN i 1998 års fall resonerat enligt "verklig förlust"-modell, dvs. på genomsynsmanér.

Moderbolaget överklagade. Enligt bolagets mening saknades anledning att vid förlustberäkningen beakta dotterbolagets eget resultat. De vinster som lämnat dotterbolaget i form av utdelning till moderbolaget var inte till någon del upparbetade i dotterbolaget. Det var i stället vinstmedel som upparbetats i moderbolaget och som tillförts dotterbolaget för att – genom koncernbidrag och efterföljande utdelning – optimera koncernens totala skattebelastning. RSV bestred bifall.

RegR tog fasta på bolagets invändningar att utdelningen till moderbolaget hade möjliggjorts genom koncernbidrag från moderbolaget till dotterbolaget och att *det sammanlagda belopp som delats ut till moderbolaget var lägre än summan av de värden som tillgodoförts dotterbolaget genom koncernbidrag för motsvarande år.* Under sådana förhållanden saknades anledning att reducera realisationsförlusten vid avyttringen av aktier i dotterbolaget med anledning av den utdelning som lämnats till moderbolaget.

"Under sådana förhållanden" är en bekväm motivering. Den förpliktar inte till någonting. Med den kan jämföras motiveringen i RÅ 1995 ref. 83 som handlade om en liknande situation. RegR utgick där från att reglerna för beskattning av aktiebolags inkomst bygger på principen om s.k. *ekonomisk dubbelbeskattning.* Ett aktiebolags vinst skall beskattas en gång – men inte mer – i bolagssektorn och därefter – när vinsten delas ut – en gång i hushållssektorn. Principen att vinster skall *beskattas en gång i bolagssektorn* gäller även när verksamheten är organiserad i *koncernform.* Särskilda bestämmelser har därför sedan länge funnits som gör det möjligt för bolag inom samma koncern att föra över vinster sinsemellan utan att koncernen som sådan drabbas av merbeskattning. Sådana överföringar kan exempelvis ske i form av *skattefri utdelning* eller i form av *koncernbidrag som är avdragsgilla för utgivaren och skattepliktiga för mottagaren.* Möjligheten att genomföra *vinstöverföringar som är skatteneutrala* på koncernnivå (genom antingen skattefrihet eller avdragsrätt motsvarande skatteplikt) vållar i olika hänseenden problem vid avyttring av aktier i koncernbolag. Ett typfall var den i detta mål beskrivna situationen att moderbolaget köper samtliga aktier i ett annat bolag, i vilket det vid inköpet finns realiserade eller orealiserade vinster. Förs vinsterna – eventuellt efter realisation – över till moderbolaget sjunker typiskt sett värdet på aktierna i dotterbolaget. En avdragsrätt för denna värdenedgång vid en försäljning av aktierna skulle innebära att en i bolagssektorn uppkommen vinst i praktiken helt eller delvis *undgick beskattning* (dotterbolaget kvittar uppkommen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:10

vinst mot utgivet koncernbidrag och moderbolaget kvittar mottaget koncernbidrag mot förlust vid aktieförsäljningen). Av det anförda följde att det skulle strida mot principen om att ett aktiebolags vinst skall beskattas en gång i bolagssektorn att, vid avyttring av aktierna i dotterbolaget, medge moderbolaget avdrag för sådan del av förlust på aktierna som svarade mot uppburet koncernbidrag.

SRN kan möjligen i 1998 års fall ha haft detta panorama för ögonen och menat att dotterbolaget kvittat uppkommen vinst mot utgiven utdelning och att denna i realiteten inneburit återbetalning av aktieägartillskott. Samtidigt hade i så fall moderbolaget kvittat mottagen återbetalning av aktieägartillskott mot förlust vid aktieförsäljningen.

RegR:s dom i RÅ 1998 ref. 53 är utan egentlig motivering. För att förstå domen är man tvungen att läsa och tillägna sig domsmotiveringarna i RÅ 1995 ref. 83 och 1997 ref. 11. Först då framträder avgörandets innebörd på ett begripligt sätt. Så skall det naturligtvis inte vara. RegR borde i sin domsmotivering åtminstone ha kostat på sig att hänvisa till de skäl som RegR redovisat i de tidigare rättsfallen. Dessa nämns visserligen under rubriken "Rättsfall" efter referatet av fallet men ett sådant omnämnande ligger utanför domens motivering. Såväl SRN:s som RegR:s motiveringar är i det nu diskuterade fallet bedrövliga. Därför rubriken "En obegriplig domsmotivering".

I en kommentar till rättsfallet i SN 1999 s. 305 framhåller Stig von Bahr och Claes Norberg att ett generellt problem i koncernsammanhang är i vad mån olika slag av värdeöverföringar mellan moderbolaget och dotterbolaget skall beaktas vid resultatberäkningen. De tolkar RÅ 1998 ref. 53 så att SRN, sannolikt med stöd av RÅ 1990 ref. 102 (Gränges), utgått från att koncernbidrag inte skulle beaktas vid beräkning av reaförlust, medan RegR gjort motsatt bedömning. Det som SRN sannolikt utgått från är svårt att läsa sig till i SRN:s motivering. Det skulle betyda att SRN sett med helt andra ögon på det nämnden gjort klart i 1995 och 1997 års rättsfall. Den slutsats som enligt von Bahr och Norberg måste dras av utgången i målet är att den uppfattning rörande koncernbidrag som kommit till uttryck i RÅ 1990 ref. 102 och som gällde värdeöverföringar nedåt inom en koncern och – inte uppåt som i 1995 och 1997 års fall – inte längre gäller. Men de tilllägger att det är osäkert om 1990 års rättsfall är helt överspelat eller om koncernbidrag från moderbolag till dotterbolag även i framtiden skall behandlas annorlunda än aktieägartillskott. Osäkerheten är enligt min mening att finna i kriteriet "verklig förlust" som förutsätter en genomlysning.

Genom ett exempel i en artikel i Svensk Skattetidning 1995 s. 992 hade von Bahr tidigare belyst hur han såg på saken. Han hade beskrivit ett fall där ett moderbolag äger samtliga aktier i ett dotterbolag. Dess anskaffningsvärde för aktierna är 50 vilket motsvarar dotterbolagets egna kapital. Moderbolaget överför sedan 450 såsom aktieägartillskott till dotterbolaget varefter aktierna säljs till bolaget X för 500. Det f.d. dotterbolaget delar ut 450 till bolaget X, varefter detta säljer det tömda bolaget åter till dess gamla moderbolag för 50. Bortsett från skatteeffekter är dessa överföringar av *beskattat bolagskapital* ett *nollsummespel* för samtliga inblandade företag. Moderbolagets utgifter (50 + 450 =) 500 motsvarar bolagets inkomst (500) och även i övrigt är situationen före och efter transaktionerna densamma. Enligt von Bahrs mening utlöser transaktionerna inte heller några skatteeffekter. Moderbolaget får således räkna in tillskottet till dotterbolaget (450) vid beräkning av reavinst (inkomst av näringsverksamhet) vid försäljningen av dotterbolaget medan X vid beräkning av resultatet när aktierna i Y säljs tillbaka för 50 får minska sitt anskaffningsvärde (500) med belopp motsvarande uppburen utdelning (450).

Lagmotiv och lagens ändamål

RÅ 1996 ref. 101 illustrerar på ett ovanligt tydligt sätt lagmotivens roll vid tolkningen av en skattebestämmelse. Frågan var om tolkningen av bestämmelsen i 3 § 7 mom. fjärde

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:10

stycket i SIL. Enligt bestämmelsen skall utdelning från ett svenskt aktiebolag i form av aktier i annat svenskt aktiebolag vara skattefri (*uttagsbeskattning* skall m.a.o. inte ske) under vissa förutsättningar, bl.a. att den verksamhet som skall bedrivas i vartdera bolaget efter utdelningen är av betydande omfattning i förhållande till den verksamhet som bedrevs i det utdelande bolaget. AB Volvo begärde förhandsbesked beträffande frågan om det s.k. *verksamhetsvillkoret* var uppfyllt när det gällde utdelning från Volvo till dess aktieägare av en aktie i Swedish Match AB per aktie i Volvo. SRN ansåg verksamhetsvillkoret uppfyllt och framhöll att det vid utformningen av lagstiftningen, bl.a. med hänsyn till svårigheten att närmare precisera ett krav som utgår från att en *omstrukturering genom utdelning av aktier* skall anses önskvärd från allmän synpunkt, ansetts lämpligast att i bestämmelsen ange enligt vilka förutsättningar uppdelningen skall genomföras för att utdelningen skall vara skattefri. Det krav som uppställts på att verksamheten i såväl moderbolaget som dotterbolaget efter uppdelningen skall vara av betydande omfattning har därvid föranletts av att delningsförfarandet skall vara motiverat av marknadsmässiga skäl och inte utgöra ett alternativ till kontantutdelning (prop. 1990/91:167 s. 19). Av lämnade uppgifter, bl.a. om de stora värden som verksamheterna i AB Volvo och Swedish Match AB representerade, framgick att AB Volvos och Swedish Match AB:s respektive verksamheter efter utdelningen var av betydande omfattning i förhållande till den verksamhet som före utdelningen bedrevs av AB Volvo. RSV överklagade och yrkade att utdelningen av aktierna i Swedish Match AB inte skulle anses vara en sådan utdelning som är skattefri.

RegR gjorde en grundlig analys av *rekvisitet verksamhet av betydande omfattning*. RegR konstaterade att någon precisering i form av ett minsta relationstal e.d. inte gjorts i lagtexten. Under sådana förhållanden fick vid bestämmande av lagrummets närmare innebörd ledning hämtas från motiven. *Uttalanden i motiven* fick dock inte leda till att undantagsregeln gavs en mer restriktiv eller generös tillämpning än lagtexten gav utrymme för (jfr RÅ 1994 ref. 31 och 1996 ref. 5). Av motiven kunde utläsas att syftet med lättnadsregeln var att den skall möjliggöra uppdelning av aktiebolag på mindre enheter utan omedelbara skattekonsekvenser i de fall då en omstrukturering kan anses önskvärd från allmän synpunkt. Uppdelningen skall sålunda vara motiverad av marknadsmässiga skäl och inte utgöra ett alternativ till kontantutdelning. Regeln skall *tillämpas restriktivt* med hänsyn till att det är ett avsteg från vad som eljest gäller (prop. s. 17–19). I specialmotiveringen framhålls därutöver att det av naturliga skäl är omöjligt att närmare precisera kravet på en viss omfattning av det utdelade bolagets verksamhet efter uppdelningen. Mot bakgrund härav utvecklas i specialmotiveringen hur jämförelsen mellan bolagens verksamheter kan göras med avseende på olika faktorer såsom marknadsvärdena, storleken av det egna kapitalet, löneunderlaget etc. Avslutningsvis uttalas dels ett allmänt krav att verksamheten i det utdelade bolaget minst skall utgöra ca 20 procent av den verksamhet som bedrivs av det utdelande bolaget före uppdelningen, dels ett besked att avgörandet i detta hänseende får ske efter en sammanvägning av de olika faktorer som nu nämnts (prop. s. 25–27). När det gällde den i lagtexten föreskrivna jämförelsen mellan omfattningen av de aktuella bolagens verksamheter konstaterade RegR att relationen mellan marknadsvärdena för aktierna i Swedish Match AB efter utdelningen och i AB Volvo före utdelningen var ca 14 procent. Detta tal var klart lägre än det tal, ”minst ca 20 procent”, som angavs i specialmotiveringen. Frågan var vilken betydelse som borde tillmätas detta förhållande. Önskemålen om likformighet och förutsebarhet vid taxeringen talade för att man i en situation då lagtexten är obestämd fäster *särskilt avseende vid uttalanden i motiven*. Vad nu sagts innebar i fråga om den nu aktuella bestämmelsen att ett klart lägre relationstal än 20 procent borde kunna *godtas endast i undantagsfall*. Undantag borde främst kunna komma i fråga om det med hänsyn till de berörda verksamheternas omfattning i absoluta tal och omständigheterna i övrigt fanns starka skäl för bedömningen att omedelbara skatteeffekter i form av uttags- och utdelningsbeskattning skulle leda till ett resultat som inte är förenligt med den aktuella *lagstiftningens övergripande syfte,*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:10

nämligen att möjliggöra eller underlätta strukturrationaliseringar av *allmänt intresse.* Marknadsvärdet på aktierna i Swedish Match AB efter utdelningen och i AB Volvo före utdelningen var ca 10 miljarder respektive 64 miljarder kr. Med hänsyn härtill och till vad som i övrigt var upplyst om de berörda företagen fann RegR att verksamheten i Swedish Match AB – trots avvikelsen från det i förarbetena angivna minimitalet – fick anses uppfylla lagtextens krav på att vara av betydande omfattning i förhållande till den verksamhet som bedrevs i AB Volvo före utdelningen.

I klartext innebar avgörandet att RegR satte sig över det minimital som angetts i förarbetena. Rättsfallet illustrerar att lagmotiv, särskilt då sådana som befinner sig i specialmotiveringar, inte kan betraktas som helt bindande utan kan frångås, om bärande skäl talar för det. Rättsfallet belyser också vilken betydelse som vid tolkningen av en lag syftet med lagstiftningen kan tillmätas. Motivuttalanden om enskilda rekvisit underordnas *uttalanden om lagens syfte.* Teleologisk tolkning ges företräde framför ordalydelsetolkning. I rättsfallet tillades syftet att ”möjliggöra eller underlätta strukturrationaliseringar av allmänt intresse” uppenbarligen en ledande betydelse.

Avslutning

För min artikel har jag valt ut ett antal rättsfall, som enligt min mening på ett instruktivt sätt belyser hur RegR i våra dagar tolkar och tillämpar skattelag och angriper olika uppkommande rättsfrågor. Meningen har varit att påvisa att mera tankekraft behöver ägnas åt tolkning av lag och tolkningsmotiveringar. Jag hoppas att de diskuterade exemplen kommer att stimulera till än bättre domsmotiveringar. Man skall inte behöva göra omfattande rekonstruktioner för att få se ljuset. Ju bättre domsmotiveringarna blir, desto bättre blir underlaget för en utmejsling av rättspraxis. Då utvecklas rättskipningens vassaste instrument.

Bertil Wennergren är f.d. regeringsråd och var ledamot av skatteförenklingskommittén.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:10