



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Alexander Holm

Skatteflyktslagen

En studie av Regeringsrättens praxis, vilken
vägledning ger den vid tillämpningen?

Examensarbete
30 ECTS

Mats Tjernberg

Skatterätt

VT 2008

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och avgränsningar	4
1.3 Disposition och metod	5
2 KRAV PÅ SKATTELAGSTIFTNINGENS UTFORMNING	6
2.1 Inledning	6
2.2 Enkelhet och proportionalitet	6
2.3 Likformighet och neutralitet	6
2.4 Rättssäkerhet och förutsebarhet	7
2.5 Effektivitet	8
3 TOLKNING OCH TILLÄMPNING	9
3.1 Inledning	9
3.2 Skatterättslig lagtolkning	9
3.2.1 Lagtexten	9
3.2.2 Förarbeten	10
3.2.3 Praxis	11
3.2.4 Skatteverkets publikationer och skatterättslig doktrin	11
3.3 Analog tillämpning	11
4 LEGALITETSPRINCIPEN	13
4.1 Inledning	13
4.2 Bakgrund och innehåll	13
4.3 Legalitetsprincipens eventuella stöd i lagtexten	14
4.4 Skatteflyktslagens förenlighet med legalitetsprincipen	16

5	SKATTEFLYKTSLAGEN	18
5.1	Inledning	18
5.2	Generalklausulens lydelse	20
5.3	Rekvisiten	20
5.3.1	Skatteförmånsrekvisitet	20
5.3.2	Medverkanderekvisitet	21
5.3.3	Avsiktsrekvisitet	22
5.3.4	Syftesrekvisitet	23
5.4	Rättsföljden	25
6	RÄTTSPRAXIS	26
6.1	Inledning	26
6.2	Praxis efter ändringen 1998	26
6.2.1	Rättsfall där lagen har tillämpats	26
6.2.1.1	RÅ 1998 not. 195 - Vinstandelslån	26
6.2.1.2	RÅ 2000 ref. 21 I - Kommissionärsförhållande	27
6.2.1.3	RÅ 2000 ref. 21 II - Underskottsflyttning	28
6.2.1.4	RÅ 2002 ref. 24 - Skapad koncernbidragsrätt I	29
6.2.1.5	RÅ 2006 not. 89 - Skapad koncernbidragsrätt II	31
6.2.1.6	Sammanfattning	32
6.2.2	Rättsfall där lagen inte har tillämpats	33
6.2.2.1	RÅ 2001 ref. 12 - Konvertibla vinstandelsbevis	33
6.2.2.2	RÅ 2001 ref. 66 - Holländska ägarbolag	34
6.2.2.3	RÅ 2001 ref. 79 - Östersundsfallet	35
6.2.2.4	RÅ 2006 not. 78 - Omvandling till Brf	36
6.2.2.5	RÅ 2007 ref. 85 - Industrivärden	38
6.2.2.6	Sammanfattning	40
6.3	Praxis innan ändringen 1998	41
6.3.1	Rättsfall där lagen har tillämpats	41
6.3.1.1	RÅ 1989 ref. 31 - Skapad förlust	41
6.3.1.2	RÅ 1989 ref. 83 - Fastighetsförsäljning I	42
6.3.1.3	RÅ 1990 ref. 22 - Fastighetsförsäljning II	43
6.3.1.4	RÅ 1990 ref. 101 I och II - Utdelningsfonderna	44
6.3.1.5	RÅ 1997 ref. 67 - Fiktiv förlust	45
6.3.1.6	Sammanfattning	46
6.3.2	Rättsfall där lagen inte har tillämpats	47
6.3.2.1	RÅ 1992 ref. 21 I - Invest leasing	47
6.3.2.2	RÅ 1994 ref. 52 - Capinova	48
6.3.2.3	RÅ 1994 ref. 56 - Bolact	49
6.3.2.4	RÅ 1995 ref. 84 - Emission av konvertibla skuldebrev	50
6.3.2.5	Sammanfattning	51
6.4	Allmänna slutsatser om tillämpningen	51
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	55
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	58

Summary

The tax evasion law has been frequently discussed in various forums since its incorporation in the Swedish tax law. Before the tax evasion law was incorporated the legislator attempted to stop tax evasion by creating various kinds of detailed regulations. By doing this the legislator created a very complex tax law. The solution of the problem was to incorporate a tax evasion law. The tax evasion law was incorporated 1980 and was applicable on transactions done after the 1st of January 1981.

The taxation law has to comply with different kinds of requirements. The legal security, the predictability, the effectiveness of the tax system etc. are fundamental values to be maintained within the Swedish tax system. All these requirements can't be fulfilled at the same time when it comes to a tax evasion law, compromises between the requirements has to be done. When normal tax interpretation rules, i.e. text of a law, legislative history, case law, doctrine etc. leads to an unsatisfactory solution of the case the tax evasion law might be applicable, the applicator of the law then has the opportunity to look for guidance in the provisions purpose and its general wording when solving the case. These are some of the reasons why the tax evasion law has been sharply criticized. Some consider that the law doesn't fulfil the requirements of legal security and predictability when it comes to taxation. Some even consider that the tax evasion law is incompatible with the principle of legality because an application of the law leads to an analogism effect. The principle of legality is a legal ideal that requires law for judgements and it prohibits analogism when it comes to taxation.

The heart of the tax evasion law is the 2nd article. There are four requirements in the 2nd article, all of them need to be fulfilled for an application of the law. The first three requirements, the tax advantage-, the participation- and the intention requirement don't usually cause any problems with the application of the law. The last requirement, the purpose requirement, is the most debated and also the most complicated requirement when it comes to the application of the law. After a case law examination of the Supreme Administrative Court it appears that the first three requirements rarely are discussed. The purpose requirement is more frequently discussed, however it's surprisingly often that the Supreme Administrative Court doesn't state the grounds for their judgements. It's difficult to come to a certain conclusion when it comes to the Supreme Administrative Courts case law, but there is some cases when the tax evasion law always is applicable and some when it's never applicable. The conclusion is that it's uncertain when the tax evasion law is applicable or not. Because of this the law doesn't fulfil the requirements of legal security and predictability when it comes to taxation. To increase the predictability and thereby the legal security the applicator of the law needs to state the grounds for their judgements and conduct discussions about the requirements more frequently.

Sammanfattning

Skatteflyktslagen är en lag som sedan dess införande i svensk rätt flitigt har debatterats i diverse forum. Innan skatteflyktslagen infördes försökte lagstiftaren stoppa skatteundandragande förfaranden genom att detaljreglera alla materiella skatteregler, införa stoppregler etc. Dessa åtgärder resulterade i en mycket komplex skattelagstiftning. Lösningen på problematiken var att införa en skatteflyktslag. Skatteflyktslagen infördes år 1980 och blev tillämplig på rättshandlingar som företagits från och med den 1 januari 1981.

Det ställs olika krav på hur den skatterättsliga lagstiftningen skall vara utformad, den skall vara rättssäker, förutsebar, effektiv etc. Skatteflyktsproblematiken leder till en kompromiss mellan dessa olika krav, alla krav går inte att uppfylla samtidigt. När de vanliga skatterättsliga tolkningsreglerna, d.v.s. lagtext, förarbete, praxis, doktrin etc. leder till ett materiellt sett otillfredsställande resultat kan skatteflyktslagen bli tillämplig, den ger då rättstillämparen en möjlighet att söka ledning i bestämmelsens syfte och dess allmänna utformning. Det är just på denna front som skatteflyktslagen har blivit utsatt för kritik. Många anser att den leder till en rättsosäker och oförutsebar beskattning. Vissa går även steget längre och hävdar att lagen strider mot legalitetsprincipen eftersom en tillämpning av den ger upphov till en analogieffekt. Den skatterättsliga legalitetsprincipen handlar om ett krav på stöd i lag vid beskattningen och ett eventuellt analogiförbud.

Skatteflyktslagens generalklausul, 2 §, är kärnan i lagen. Klausulen består av fyra rekvisit som samtliga måste vara uppfyllda för att lagen skall bli tillämplig. De första tre rekvisiten, skatteförmåns-, medverkans- och avsiktsrekvisitet vållar oftast inga problem vid tillämpningen. Det är lagens fjärde rekvisit, det så kallade syftesrekvisitet, som är det mest omdiskuterade och svårtillämpade rekvisitet. Efter en granskning av Regeringsrättens praxis visar det sig att de första tre rekvisiten i princip aldrig tas upp till diskussion. Syftesrekvisitet är det rekvisit som diskuteras flitigast av dem fyra, det är dock förvånansvärt ofta som Regeringsrätten kommer fram till sina slutsatser om skatteflyktslagens tillämplighet eller ej utan att motivera avgörandet överhuvudtaget. Det är svårt att ur de i uppsatsen granskade fallen dra några slutsatser av Regeringsrättens avgöranden, det finns dock vissa tyfäll där lagen alltid tillämpas och vissa tyfäll där lagen aldrig tillämpas. Skatteflyktslagen är ett bra komplement till skattelagstiftningen, dock finns det ett alldeles för stort mått av ovisshet när lagen skall tillämpas eller ej. Lagen uppfyller därmed inte kraven på en rättssäker och förutsebar beskattning. För att öka förutsebarheten och därmed rättssäkerheten krävs det att rättstillämparen börjar ta sitt ansvar och motiverar avgörandena mer ingående än vad som sker nu, det är ett måste vid generalklausuler likt skatteflyktslagen.

Förkortningar

Brf
KL
LAU

Mom.
Prop.
RF
RÅ
SOU
SIL
SkU
SKV
St.
SvSkT

Bostadsrättsförening
Kommunalskattelagen
Lagen om avdrag för underskott av
näringsverksamhet
Moment
Proposition
Regeringsformen
Regeringsrättens årsbok
Statens offentliga utredningar
Lag om statlig inkomstskatt
Skatteutskottet
Skatteverket
Stycke
Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Skatteflyktslagen är en lag som sedan dess införande i svensk rätt flitigt har debatterats i diverse forum. Innan skatteflyktslagen infördes försökte lagstiftaren att stoppa skatteundrandragande förfaranden genom att detaljreglera alla materiella skatteregler, införa stoppregler etc. Dessa åtgärder resulterade i en väldigt komplex skattelagstiftning. Lösningen på problematiken var att införa en skatteflyktslag. Skatteflyktslagen infördes år 1980 och blev tillämplig på rättshandlingar som företagits från och med den 1 januari 1981. Sedan dess har lagen omarbetats vid ett antal tillfällen för att effektivisera och förbättra lagens lydelse och tillämplighet.

Det ställs många krav på hur den skatterättsliga lagstiftningen skall vara utformad. Rättssäkerhet, effektivitet, förutsebarhet, likabehandling etc. är några av de grundläggande krav som ställs på lagstiftningen. Problematiken med skatteflykt är att dessa krav inte alltid kan uppfyllas fullt ut. För att komma till rätta med problemet måste kompromisser och avvägningar göras mellan dessa olika krav. Skatteflyktslagen har varit utsatt för omfattande kritik, dels vad gäller dess oförenlighet med diverse skatterättsliga principer bl.a. legalitetsprincipen, dels att en tillämpning av den leder till en rättsosäker och oförutsebar beskattning. Det är lagens mest centrala paragraf, 2 §, den så kallade generalklausulen, som har blivit utsatt för den omfattande kritiken.

Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling, om

- 1. Rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,*
- 2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,*
- 3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och*
- 4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.*

1.2 Syfte och avgränsningar

Syftet med uppsatsen är att försöka bringa klarhet i hur och när lag (1995:575) mot skatteflykt tillämpas. Det är främst lagens andra paragraf som kommer att behandlas, den så kallade generalklausulen.

Skatteflyktslagen har fått mycket kritik genom åren eftersom många anser att den ger upphov till en viss analogitolkning som enligt vissa inte är förenligt med legalitetsprincipen och eventuellt därmed grundlagen. Den har även fått kritik eftersom den anses leda till en ökad rättsosäkerhet och minskad förutsebarhet på skatteområdet. Syftet med uppsatsen är inte att detaljstudera legalitetsprincipen och skatteflyktslagens eventuella oförenlighet med denna. Avsnittet om legalitetsprincipen finns med enbart för att ge läsaren en bättre och mer rättvisande helhetsbild om vad skatteflyktslagen är och har för funktion i skatterätten. Uppsatsens syfte är inte heller att utvärdera lagens utformning och komma med förslag på eventuella förbättringar, för att göra detta krävs en komparativ studie av andra länders lagar, som Rosander nyligen gjort i sin avhandling, Generalklausul mot skatteflykt.

I samband med det som ovan sagts skall jag ta ställning till om det går att med hjälp av Regeringsrättens praxis dra några slutsatser om hur och när skatteflyktslagen skall tillämpas. Jag skall även ta ställning till om skatteflyktslagen uppfyller de krav som ställs på den skatterättsliga lagstiftningen samt vilka effekter tillämpningen av skatteflyktslagen leder till.

1.3 Disposition och metod

Inledningsvis kommer olika krav på skattelagstiftningen att behandlas, såsom rättssäkerhet, effektivitet etc. för att ge läsaren en introduktion till hur skattelagstiftningen skall vara utformad. För att ge en helhetsbild av ämnet kommer den skatterättsliga lagtolkningen att beskrivas, vilka olika rättskällor som finns att tillgå samt vilket värde de tillmäts i tolkningen. Även ett avsnitt om analogitolkning finns med eftersom tillämpningen av skatteflyktslagen ger i viss mån upphov till en analogieffekt. Efter detta beskrivs legalitetsprincipens bakgrund och innehåll, dess eventuella lagstöd i grundlagen samt hur skatteflyktslagen förhåller sig till legalitetsprincipen. Efter dessa inledande kapitel kommer skatteflyktslagen att behandlas. Först ges en kort tillbakablick av skatteflyktslagens historia och tillkomst som följs upp av en genomgång av dess rekvisit samt vad rättsföljden blir om rekvisiten anses vara uppfyllda. För att kunna ge en mer djupgående bild av hur rekvisiten skall tolkas kommer därefter ett antal utvalda rättsfall att refereras, kommenteras och analyseras. Avslutningsvis förs en diskussion om ifall Regeringsrättens praxis ger någon vägledning vid tolkningen av skatteflyktslagen samt om den är en förutsebar, rättssäker och effektiv metod att komplettera skattelagstiftningen med.

I uppsatsen används traditionell juridisk metod. De skatterättsliga problem som behandlas i uppsatsen analyseras och beskrivs med hjälp av lagstiftning, förarbeten, doktrin, rättspraxis, Skatteverkets handledningar samt relevanta artiklar.

2 Krav på skattelagstiftningens utformning

2.1 Inledning

En skatt införs och utformas i allmänhet inte endast för att fylla statens pengakista. Oftast finns det andra motiv, såsom fördelningspolitiska, miljöpolitiska, sysselsättningspolitiska etc., som påverkar utformningen av skattebestämmelserna. Förutom just de avsedda effekterna kan andra, oönskade, effekter uppträda. För att undvika att oönskade effekter uppstår ställs det höga krav på lagstiftningens utformning och tekniska kvalitet.¹ Det finns ett antal olika allmänna principer som lagstiftaren skall beakta för att en skatt skall fungera väl. Skatteflyktslagen har genom åren varit utsatt för omfattande kritik i flera avseenden, bl.a. för att den inte uppfyller kraven på förutsebarhet, rättssäkerhet etc. I detta avsnitt kommer några av skattelagstiftningens principer att förklaras för att ge en bild av vad det ställs för krav på den och hur skatteflyktslagen förhåller sig till dessa krav.

2.2 Enkelhet och proportionalitet

Det bör ställas krav på lagstiftaren att utforma skatterna så enkelt som möjligt utifrån dess syften. Det skall vara praktiskt enkelt att tillämpa den och uppfylla de skyldigheter den ålägger skattskyldiga och myndigheter. Enkelhetskravet blir viktigare desto större skara skattskyldiga en skatt drabbar. Om en bestämmelse enbart riktar sig till en mindre skara människor, t.ex. fåmansföretagare, kan de vara av mer komplex natur. En annan viktig aspekt är att skatterna måste vara proportionella i förhållande till vilken belastning de ger skattskyldiga. Det skall vara en balans mellan skattebelastningen och fullgörandebördan.² Proportionalitetsprincipen kommer till uttryck i 2:12 2st. och 2:18 RF.

Skattebestämmelser som är otydliga leder med all säkerhet till en minskad följsamhet. Lagstiftaren bör med andra ord lägga stor vikt vid lagtextens utformning för att kraven på enkelhet och proportionalitet skall uppfyllas. Skatteflyktslagen är i sig inte otydligt formulerad men vissa av dess rekvisit är öppna och lämnar mycket åt rättstillämparen. Detta minskar möjligheten för skattskyldiga att se effekterna av ett visst handlande.

2.3 Likformighet och neutralitet

En grundläggande tanke vid likformighet är att lika fall skall behandlas lika. Denna princip kom till uttryck redan i förarbetena till KL. De sakkunniga

¹ Lodin Sven-Olof, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, 2007, s.477

² Lodin Sven-Olof, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, 2007, s.481f

ansåg att all inkomst i beskattningshänseende skulle behandlas på ett likformigt sätt, oberoende såväl av inkomstens art och uppkomstsätt.³ Generella regler ökar ofta neutraliteten och likformigheten. Specialregler har motsatt effekt, de ökar olikbehandling och snedvridningar.⁴ En huvudregel som finns är att skatterna inte skall påverka den skattskyldiges handlingsalternativ. Med andra ord skall handlingsalternativ som före uttagandet av skatt är likvärdiga fortfarande vara det efter uttagandet av skatt.⁵

Lyckas inte lagstiftaren upprätthålla neutralitet och likformighet i skattesystemet kan vissa mer fördelaktiga alternativ uppkomma, vilket i sin tur kan leda till skatteundandragande handlingar. Lagstiftaren har tidigare försökt stoppa skatteundandragande handlingar genom att förnya lagtext, införa stoppregler och specialregler etc. Resultatet av lagstiftarens åtgärder blev en väldigt komplicerad lagtext. En sista utväg var att införa skatteflyktslagen. Denna lag är ett sätt att skapa neutralitet och likformighet i beskattningssystemet.

2.4 Rättssäkerhet och förutsebarhet

Det kan konstateras att det är svårt att ge en preciserad och avgränsad definition av begreppet rättssäkerhet. Det finns en mängd olika uppfattningar om vad begreppet innebär och innehåller.⁶ Förutsebarhet är en central faktor för att en skatt skall upplevas som legitim och rättssäker. Om en skatt brister i förutsebarhet leder det till att medborgarna avstår från handlande när de inte vet vad konsekvenserna blir.⁷

Det finns främst fyra stycken grundläggande aspekter som utgör kärnan i rättssäkerheten.

1. Rättstillämpningen får inte vara godtycklig, d.v.s. den måste vara förutsebar och beslut som fattas måste stödja sig på redan i förväg kända rättsnormer.
2. Rättstillämpningen måste behandla lika fall lika.
3. Rättstillämpningen måste vara förenlig med legalitetsprincipen vilket innebär att myndighetsutövning enbart får ske med stöd av lag.
4. Rättstillämpningen skall bygga på oavhängiga domstolar som kan upprätthålla en god kvalitet på dess avgöranden.⁸

Skatteflyktslagen har genom åren blivit utsatt för en hel del kritik för att den inte är förutsebar och därmed inte uppfyller kravet på rättssäkerhet i beskattningen. Att den inte är helt förutsebar beror dels på rekvisitens

³ SOU 1923:69 s.69

⁴ Lodin Sven-Olof, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, 2007, s.484f

⁵ Lodin Sven-Olof m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 1*, s.37

⁶ Rosander Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, s.21

⁷ Lodin Sven-Olof, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, 2007, s.483

⁸ SOU 1993:62 s.75ff

formulering som lämnar mycket åt rättstillämpningen samt dess relativt tunna och dåligt motiverade praxis.⁹

2.5 Effektivitet

Effektivitet är ett viktigt och övergripande krav på skattelagstiftningen. Varje skatt skall ha ett syfte och bestämmelsen rörande skatten bör utformas så att den är effektiv med hänsyn till sitt mål.¹⁰ Mot rättssäkerhet ställs ofta kravet på effektivitet, vilka dock inte alltid behöver komma i konflikt med varandra. Begreppet kan delas upp i olika kategorier, t.ex. förvaltningseffektivitet och rättseffektivitet. Förvaltningseffektivitet kan beskrivas som myndigheternas övergripande målsättning, i detta fall att skattskyldiga faktiskt betalar den skatt de är ålagda att göra. I denna aspekt är det lätt att rättssäkerhet och effektivitet kommer i konflikt. Rättseffektivitet innebär att reglerna tillämpas på ett effektivt sätt, vilket oftast ej hamnar i konflikt med rättssäkerheten.¹¹

Den senaste versionen av skatteflyktlagen infördes bl.a. för att förbättra lagens effektivitet. En viktig uppgift vid omarbetningen av lagen var att förena effektiviteten med de krav som rättssäkerhet och förutsebarhet innebär.¹²

Skatteflyktlagen ökar sannerligen effektiviteten i beskattningen eftersom lagen ger rättstillämparen möjlighet att expandera skattebestämmelsernas omfattning. Detta förutsätter dock att rättstillämparen väljer att tillämpa lagen. Frågan är dock om dess utformning och tillämpning uppfyller kraven på rättssäkerhet och förutsebarhet i beskattningen.

⁹ Se avsnitt 6 för en sammanställning av praxis

¹⁰ Lodin Sven-Olof, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, 2007, s.478

¹¹ SOU 1993:62 s.79

¹² Prop. 1996/97:170 s.34

3 Tolkning och tillämpning

3.1 Inledning

Det finns en mängd olika tolkningsprinciper som domstolarna har att ta ställning till när de skall tolka en specifik regel. Inom vissa rättsområden finns det även en möjlighet för domstolarna att frångå en regels lydelse genom att göra en analog tolkning och utsträcka regelns tillämpningsområde. Tolkningsmetoderna finns till för att domstolarna skall kunna fastställa en specifik regels innebörd. I de fall en regel är klart och precist formulerad uppstår oftast inga problem vid tillämpningen. Ibland uppstår dock problem vid tillämpningen, frågan är då vad som utgör gällande rätt och i vilka rättskällor ledning till tolkningen kan inhämtas. Rättskällorna har en viss inbördes ställning till varandra som nedan kommer att preciseras när det gäller skatterättslig lagtolkning. Vissa av rättskällorna skall alltid följas och ledning från andra kan hämtas när det finns ett visst mått av oklarhet vid tolkningen av en viss bestämmelse. Den skatterättsliga lagtolkningen är av princip mycket snävare och striktare än många andra rättsområden, det är en naturlig följd av att staten har en stark ställning jämfört med enskilda på skatteområdet. När de vanliga tolkningsreglerna leder till ett materiellt sett otillfredsställande resultat kan skatteflyktslagen bli tillämplig, den ger då rättstillämparen en möjlighet att söka ledning i bestämmelsens syfte och dess allmänna utformning. För att ge läsaren kunskap om vilket syfte skatteflyktslagen har kommer detta avsnitt behandla de olika rättskällorna och hur den skatterättsliga lagtolkningen går till.

3.2 Skatterättslig lagtolkning

3.2.1 Lagtexten

Lagtexten är den primära rättskällan, den har företräde framför allt annat eftersom den är formellt beslutad av lagstiftaren, se 8:3 och 8:5 RF.¹³ Lagtexten är av central betydelse inom rättsvetenskapen och det är väldigt tydligt inom den offentliga rätten. Lagstiftarens enda kommunikationsmedel är språket och att tolkningen tar sin utgångspunkt i lagtextens ordalydelse är en självklarhet.¹⁴ Det ställs därför höga krav på lagstiftaren att lagtexten är klar och fullständig och inte nöja sig med att lagens mening kan inhämtas ur andra källor. En stark bundenhet till lagtexten vid rättstillämpningen utgör därmed en garanti för rättssäkerheten.¹⁵ Det finns en tendens hos Regeringsrätten att sträva efter en tolkning som i skattemål har stor bundenhet till lagtexten.¹⁶ Utgångspunkten är att lagtextens ordalydelse

¹³ Lodin Sven-Olof m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2*, s.607

¹⁴ Rosander Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, s.71

¹⁵ Lodin Sven-Olof m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2*, s.607

¹⁶ Tjernberg Mats, *Regeringsrättens strikta lagtolkning*, 2003, s.14

skall följas om den är klar.¹⁷ Varje tillämpning av skattelagstiftning fordrar en tolkningsoperation. Det som först erfordras är en semantisk analys av lagtexten som avser att fastställa bestämmelsens betydelse i det allmänna språkbruket. Behov kan även finnas att klarlägga innebörden av juridiska fackuttryck. Ett problem som kan uppkomma är att ordens språkliga innebörd förändras med tiden. Frågan är då vilken innebörd av ordet som skall läggas till grund vid tolkningen, är det ordets ursprungliga innebörd eller dess innebörd vid tolkningstillfället. Ett annat problem som uppkommer är att vissa begrepp inte definieras skatterettsligt utan de vilar på den civilrättsliga definitionen som kan vara mer eller mindre klar.¹⁸

3.2.2 Förarbeten

Det har etablerat sig en rättskälleprincip i svensk skatterätt med innebörden att förarbetena bör tillmätas stor betydelse vid tillämpningen, om inte andra skäl, främst lagtextens ordalydelse, talar för en annan tillämpning.¹⁹ Finns det relevanta förarbeten, redogör och analyserar Regeringsrätten regelmässigt dem. Bergström var av den uppfattningen att Regeringsrätten på senare tid lade ner stor vikt vid att klarlägga lagstiftningens allmänna syfte och tillmätte detta större vikt än tidigare på bekostnad av uttalanden om hur specifika fall skall tolkas och bedömas.²⁰ Står förarbetena inte i strid med lagtextens ordalydelse finns olika uppfattningar om vilket värde förarbetena skall ha som rättskälla. Bergström har i en artikel i *Skattenytt* gjort en genomgång av hur olika framstående skatterättare ställer sig till förarbetenas roll vid rättstillämpningen. Aldén, Kellgren, Melz, Lindencrona och Peczenik menar att förarbetena bör följas. Mattsson är av en annan uppfattning och menar att Regeringsrätten inte skall vara bunden av förarbetena utan själv utveckla rätten genom lagtexttolkningar. Bergström, Hultqvist och Tjernberg anser att förarbetena är ett viktigt tolkningshjälpmedel som får vägas mot andra tolkningsdata.²¹

När förarbetena används som hjälpmedel vid lagtolkningen sker det enligt bestämda regler som uppkommit i praxis med tiden. Först beaktas vad skatteutskottet har för åsikt. Om de inte har opponerat sig antas de ha accepterat lagens tolkning och propositionen kan i så fall användas som tolkningsunderlag. I förarbetena finns mer allmänna motiv, som förklarar varför en lag eller lagändring föreslås, och specialmotiv, som klargör vissa delar i lagen. Vissa delar kan anses så självklara att de inte behöver omnämnas i lagen men för säkerhets skull diskuteras de i förarbetena. En annan anledning till att specialmotiv används kan vara att lagstiftaren inte

¹⁷ Bergström Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, 2003, s.3

¹⁸ Lodin Sven-Olof m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2*, s.607

¹⁹ Peczenik Alexander, *Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper*, 1998, s.536

²⁰ Bergström Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, 2003, s.7

²¹ Bergström Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, 2003, s.2f

vill ta en definitiv ställning till ett problem utan lämnar över det till rättstillämparen.²²

3.2.3 Praxis

Regeringsrättens praxis har stort inflytande på skatterättens område och har en betydelsefull funktion vid lagtolkningen. Den är inte bindande för underinstanserna men följs oftast. Lägre instansers avgöranden som inte följer Regeringsrättens praxis löper större risk att överklagas och ändras av dem. Regeringsrätten har med andra ord en viktig och prejudicerande roll. Har de väl slagit sig in på en viss linje skall de konsekvent hålla fast vid den. Om de vill byta ståndpunkt bör det ske genom ett pleniavgörande.²³ Samspelet mellan den skatterättsliga lagstiftningen och rättspraxis kan lättast beskrivas som att lagstiftaren övervakar utvecklingen av rätten i praxis och ingriper, när de anser att utvecklingen inte går i linje med vad som var tänkt, med ny lagstiftning.²⁴

3.2.4 Skatteverkets publikationer och skatterättslig doktrin

Ett annat tolkningshjälpmedel är skatteverkets allmänna råd. De är inte bindande och domstolarna är inte skyldiga att följa dem ens när rättskällor av högre dignitet inte ger någon vägledning i tolkningen. Skatteverkets allmänna råd har även en annan funktion, att skapa enhetliga rättsprinciper och förutsebarhet inom Skatteverkets verksamhet och motverka att det inte uppkommer lokala skillnader i olika taxeringsfrågor.²⁵

Skatterättslig doktrin är även den ett tolkningshjälpmedel. I doktrinen kan värdefulla analyser finnas och sammanställningar av rättspraxis. De uppfattningar som presenteras i doktrin i olika tolkningsfrågor är inte bindande. Huruvida doktrinen får betydelse för rättsutvecklingen eller ej beror helt och hållet på tyngden i den framförda argumentationen. Att den har haft betydelse i vissa frågor framgår av domar från Regeringsrätten där de ibland har hänvisat till doktrin.²⁶

3.3 Analog tillämpning

Den analoga lagtillämpningen blir intressant i flera perspektiv när skatteflyktslagen diskuteras. Vanligtvis används en analog tillämpning när det visar sig att det finns en regleringslucka i lagen. Vid en tillämpning av ett analogislut utökas lagens ordalydelse till att gälla även andra situationer som inte lagtexten reglerar.²⁷ Om tillämpningen av analogislut ökar vid

²² Lodin Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2, s.610f

²³ Lodin Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2, s.621f

²⁴ Lodin Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2, s.622f

²⁵ Lodin Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2, s.620

²⁶ SKVs handledning, del 1, 2008, s.75

²⁷ Lodin Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2, s.619

rättstillämpningen minskar behovet av skatteflyktslagen. Skatteflyktslagen innebär dock att en analogitolkning utförs, eller i vart fall ger en tillämpning av lagen upphov till en analogieffekt. Hultqvist kritiserar lagen och menar att Regeringsrätten, vid en granskning av deras praxis, tar skatteflyktslagen som stöd när de gör en analogitolkning. Skatteflyktslagen kan därmed svårligen förenas med den skatterättsliga legalitetsprincipen som innebär krav på en föreskriftsbunden inkomstbeskattning.²⁸ Rättsläget är oklart vad gäller frågan om det föreligger ett analogiförbud i svensk skatterätt.²⁹ I skatterätten har analogiförbudet behandlats som en naturlig följd av vad som kallas föreskriftskravet, d.v.s. att inkomstbeskattningen skall baseras på föreskrifter.³⁰ Det vanligaste argumentet mot användningen av analogier är att det innebär ett allvarligt hot mot rättssäkerheten och de skattskyldigas förutsebarhet.³¹ Vissa hävdar även att ett analogiförfarande kan betraktas som en otillåten normdelegering då regeln som tillämpas skapas av rättstillämparen och inte av lagstiftaren.³² Slutligen blir ställningstagandet mellan om det bör finnas ett analogiförbud eller inte ett val mellan att prioritera förutsebarhet eller effektivitet i skattesystemet.³³ Regeringsrätten har flaggat för att de kan tänkas frångå icke entydiga skattereglars ordalydelse, både till fördel och till nackdel för den skattskyldige, om mycket starka skäl talar för det.³⁴

²⁸ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s.424ff

²⁹ Lodin Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2, s.619

³⁰ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s.8

³¹ Rosander Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, s.76

³² Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s.126f

³³ Rosander Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, s.76

³⁴ Bergström Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, 2003, s.7

4 Legalitetsprincipen

4.1 Inledning

När skatteflyktslagen diskuteras kommer oftast lagens förenlighet med legalitetsprincipen på tal. Som tidigare har konstaterats kan skatteflyktslagen ge upphov till en analogitolkning, eller i vart ger en tillämpning av den upphov till en analogieffekt. För att kunna ge en rättvisande bild av skatteflyktslagen kommer därför legalitetsprincipens innehåll, dess eventuella stöd i lagtexten, samt skatteflyktslagens förenlighet med principen kort att beskrivas.

4.2 Bakgrund och innehåll

Legalitetsprincipen är ett begrepp som ständigt är återkommande i den skatterättsliga debatten. Legalitetsprincipen fick sin första motivering i Montesquieus statsrättsliga maktfordelningslära och tanken var att makten skulle delas mellan de exekutiva, lagstiftande och dömande myndigheterna. Ursprungstanken var att de dömande myndigheterna skulle tillämpa lagen enligt dess ordalydelse för att undvika skapandet av nya rättsnormer, detta eftersom det var lagstiftarens och inte de dömande myndigheternas roll.³⁵ Legalitetsprincipen har utvecklats och behandlats mycket ingående inom straffrätten och stödjer sig på ovanstående idédiskussion under upplysningstiden.³⁶ Uttrycken ”nulla poena sine lege” och ”nullum crimen sine lege”, d.v.s. inget straff utan stöd i lag och inget brott utan lag, är grundstenarna i legalitetsprincipen och är ett nödvändigt medel inom straffrätten för att upprätthålla rättssäkerheten, d.v.s. skyddet för den enskilde mot övergrepp av den offentliga makten.³⁷ Den skatterättsliga legalitetsprincipen har inte lika långvarig historia utan uttalades först av Seve Ljungman år 1947.³⁸ Ljungman formulerade satsen ”nullum tributum sine lege”, d.v.s. ingen skatt utan lag.³⁹ Legalitetsprincipen innebär med andra ord att rättsskipningen blir förutsebar och fri från godtycke.⁴⁰

Den skatterättsliga legalitetsprincipen, som ofta uttrycks ”nullum tributum sine lege”, d.v.s. ingen skatt utan lag, handlar om ett krav på stöd i lag vid beskattningen och ett eventuellt analogiförbud.⁴¹ Principen ger den enskilde skattskyldige skydd genom att skatteuttaget skall ha stöd i lag. Den skyddar även kollektivet av skattebetalare i och med att domstolar och myndigheter

³⁵ Bergström Sture, Skatter och civilrätt – en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, s.65

³⁶ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s.3

³⁷ Leijonhufvud Madeleine, Brotts & straff i affärslivet – en lärobok för ekonomer, s.15

³⁸ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s.3

³⁹ Ljungman Seve, Om skattefordran och skatterestitution, s.21f

⁴⁰ Bergström Sture, Skatter och civilrätt – en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, s.66

⁴¹ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s.5

inte visar en generositet utöver vad lagen medger.⁴² Eftersom legalitetsprincipen ställer ett krav på stöd i lag för beskattning anses ofta en föreskriftsföljande rättstillämpning vara nödvändig.⁴³

Hultqvist anser att grunden för legalitetsprincipen, något förenklat, förefaller vara att dra en rågång mellan normgivning och normtillämpning. Denna vilja kan ha olika motiv som föutsebarhetsskäl, kompetensfördelning, hindrande av godtycke m.m. Han anser vidare att den straffrättsliga legalitetsprincipen har sin huvudsakliga grund i föutsebarhet och hindrande av godtycke medan skatterättens motsvarighet istället härrör främst ur kompetensfördelningsmotiv.⁴⁴ Såsom de svenska reglerna för normgivning på skatteområdet är konstruerade idag finns en mycket begränsad möjlighet till delegering. Skatteområdet tillhör, till skillnad från merparten av den offentliga rätten, det obligatoriska lagområdet och måste därigenom regleras genom lag.⁴⁵

4.3 Legalitetsprincipens eventuella stöd i lagtexten

Utgångspunkterna när legalitetsprincipens eventuella stöd i lagtexten diskuteras är 1:1 3 st. RF, 8:3 RF, 8:5 RF, 8:7 RF samt 2:10 2 st. RF. Olika författare inom skatterätten har olika uppfattning om hur legalitetsprincipen har kodifierats.

1:1 3 st. RF stadgar att:

”Den offentliga makten utövas under lagarna.”

8:3 RF stadgar att:

”Föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna, som gäller åligganden för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden, meddelas genom lag. Sådana föreskrifter är bland andra föreskrifter om brott och rättsverkan av brott, om skatt till staten samt om rekvisition och annat sådant förfogande.”

8:5 RF stadgar att:

”Grunderna för ändringar i rikets indelning i kommuner samt grunderna för kommunernas organisation och verksamhetsformer och för den kommunala beskattningen bestämmas i lag. I lag meddelas också föreskrifter om kommunernas befogenheter i övrigt och om deras åligganden.”

⁴² Tikka Kari S., *Om principer vid tolkningen av skattelag*, 2004, s.658

⁴³ Hultqvist Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s.113f

⁴⁴ Hultqvist Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s.6

⁴⁵ Rosander Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, s.79

En annan viktig paragraf som oftast diskuteras i detta sammanhang är 8:7 RF som stadgar att:

”Utan hinder av 3 eller 5 § kan regeringen efter bemyndigande i lag genom förordning meddela föreskrifter om annat än skatt, om föreskrifterna avser något av följande ämnen:

- 1. skydd för liv, personlig säkerhet eller hälsa,*
- 2. utlännings vistelse i riket,*
- 3. in- eller utförsel av varor, av pengar eller av andra tillgångar, tillverkning, kommunikationer, kreditgivning, näringsverksamhet, ransonering, återanvändning och återvinning av material, utformning av byggnader, anläggningar och bebyggelsemiljö eller tillståndsplikt i fråga om åtgärder med byggnader och anläggningar,*
- 4. kulturmiljö, jakt, fiske, djurskydd eller natur- och miljövård,*
- 5. trafik eller ordningen på allmän plats,*
- 6. undervisning och utbildning,*
- 7. förbud att röja sådant som någon har erfarit i allmän tjänst eller under utövande av tjänsteplikt,*
- 8. skydd för personlig integritet vid behandling av personuppgifter.*

Bemyndigande som avses i första stycket medför ej rätt att meddela föreskrifter om annan rättsverkan av brott än böter. Riksdagen kan i lag, som innehåller bemyndigande med stöd av första stycket, föreskriva även annan rättsverkan än böter för överträdelse av föreskrift som regeringen meddelar med stöd av bemyndigandet.”

I 2:10 RF regleras förbudet mot retroaktiv lagstiftning. Förbudet nämns oftast vid sidan av legalitetsprincipen men har ett mycket starkt samband med den.⁴⁶ Av 2:10 2 st. RF framgår att:

”Skatt eller statlig avgift får ej uttagas i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Finner riksdagen särskilda skäl påkalla det, får dock lag innebära att skatt eller statlig avgift uttages trots att lagen inte hade trätt i kraft när nyssnämnda omständighet inträffade, om regeringen eller riksdagsutskott då hade lämnat förslag härom till riksdagen. Med förslag jämställes ett meddelande i skrivelse från regeringen till riksdagen om att sådant förslag är att vänta. Vidare får riksdagen föreskriva undantag från första meningen, om riksdagen finner att det är påkallat av särskilda skäl i samband med krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris.”

Ett flertal olika författare anser att legalitetsprincipen har kodifierats i och med regeringsformen. Hultqvist är av den uppfattningen att skattskyldigheten måste framgå av lag. Han anser att legalitetsprincipen följer av regeringsformen om 2:10 2 st. läses tillsammans med 8:3 och 8:7 samt förarbetena till bestämmelserna. Skäl som talar för denna slutsats är, enligt Hultqvist, kompetensfördelningsskäl (d.v.s. vem som har behörighet

⁴⁶ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s.6

att ålägga skatt), normgivningsskäl (hur skattenormer bildas och kommuniceras till de skatteskyldiga och de rättstillämpande organen) samt ordalydelsen i retroaktivitetsförbudet i 2:10 2 st. RF.⁴⁷ Pålsson anser att legalitetsprincipens uttryckliga grund är kodifierad i regeringsformen i och med 1:1 3 st..⁴⁸ Bergström ansåg att legalitetsprincipen var kodifierad i lag genom regeringsformen 8:3 och 8:5 samt 1:1 3 st..⁴⁹ Rosander menar att legalitetsprincipens mer centrala delar omfattas av regeringsformen men att det är tveksamt om legalitetsprincipen kan anses vara direkt kodifierad i regeringsformen. Diskussionen om legalitetsprincipens eventuella stöd i lag spelar en mindre roll enligt Rosander eftersom det verkar råda samstämmighet om att legalitetsprincipens grundtankar har en stark ställning i svensk skatterätt.⁵⁰ Alhager menar att regeringsformen inte innehåller någon uttrycklig regel som klart anger att beskattningen måste följa legalitetsprincipen och ställer sig därför kritisk till Hultqvists slutsatser.⁵¹ När det gäller reglerna i 8 kap. regeringsformen anser Alhager att de är kompetensfördelningsregler som innebär att lagformen är en tillräcklig förutsättning för beskattning. Därmed inte sagt att det är en nödvändig förutsättning för uttag av skatt.⁵² Inte heller är de allmänna reglerna i regeringsformen, t.ex. 1:4 och 1:3 3 st., ett stöd för att legalitetsprincipen skall anses vara kodifierad eftersom det i förarbetena till bestämmelserna har stadgats att de skall vara portalbestämmelser.⁵³

4.4 Skatteflyktslagens förenlighet med legalitetsprincipen

Skatteflyktslagen kan sägas ge upphov till en analog tillämpning av skatterättslig lagtext eftersom rättstillämparen skall, enligt 2 § 4 st. skatteflyktslagen, ta hänsyn till bestämmelsens syfte och dess allmänna utformning. Denna konstruktion av rekvisitet leder till att förutsebarheten vid en granskning av ordalydelsen minskar jämfört med andra bestämmelser. Förutsebarheten behöver inte bli lidande vid ett vagt formulerat rekvisit om det finns en rik och välmotiverad praxis att kunna luta sig mot. Det råder delade meningar om skatteflyktslagen är förenlig med legalitetsprincipen eller inte.

Hultqvist är av den uppfattningen att skatteflyktslagen svårligen kan förenas med den skatterättsliga legalitetsprincipen. Han menar att skatteflyktslagen kan ses som ett sätt att undvika en föreskriftsbunden inkomstbeskattning.⁵⁴ Hultqvist hävdar att tillämpningen av skatteflyktslagen är ett typexempel på hur analog tillämpning går till. Först förklaras förfarandet oangripligt med

⁴⁷ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s.93

⁴⁸ Pålsson Robert, Riksskatteverkets rekommendationer, s.133

⁴⁹ Bergström Sture, Förutsebarhet – en studie av regeringsrättens rättstillämpning, s.14

⁵⁰ Rosander Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, s.82

⁵¹ Alhager Magnus, Dispens från inkomstskatt, s.92ff

⁵² Alhager Magnus, Dispens från inkomstskatt, s.94

⁵³ Alhager Magnus, Dispens från inkomstskatt, s.95

⁵⁴ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s.424f

vanlig rättstillämpning för att sedan tolkas med hjälp av skatteflyktslagen.⁵⁵ Vidare anser Hultqvist att skatteflyktslagen strider mot legalitetsprincipen och därmed grundlagen eftersom den inte innehåller några materiella skatteföreskrifter samt att den innebär en normdelegering från lagstiftaren till domstolarna.⁵⁶

Tillämpas ett omvänt synsätt, att skatteflyktslagen är en del av svensk skatterätt, blir analogitolkningen som skatteflyktslagen ger upphov till helt plötsligt lagstadgad. Genom att se problematiken på detta sätt uppstår inte de problem som Hultqvist flaggar för, de inkluderas helt enkelt inom den vanliga skatterättsliga rättstillämpningen. Rosander anser att skatteflyktslagen uppfyller de krav som legalitetsprincipen innebär. Att skatteflyktslagen har öppna rekvisit leder dock naturligtvis till ett större tolkningsutrymme för domstolarna och troligtvis en lägre förutsebarhet än vad som är vanligt vid annan typ av lagstiftning.⁵⁷

⁵⁵ Hultqvist Anders, *Skatteflyktslagen – Vara eller icke vara? Det borde ha varit frågan!*, 1995, s.583

⁵⁶ Hultqvist Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s.425

⁵⁷ Rosander Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, s.83

5 Skatteflyktslagen

5.1 Inledning

År 1975 lade en arbetsgrupp inom företagsskatteberedningen fram ett betänkande benämnt "Allmän skatteflyktsklausul". Det konstaterades där att lagstiftaren tidigare ställt sig avvisande till en allmän skatteflyktsklausul eftersom de istället valt att motarbeta skatteflykt genom att detaljreglera alla materiella skatteregler. Innan skatteflyktslagen tillkom fanns det speciella stoppregler inom skatterätten, dess syfte var att förhindra kringgående av skatteregler och ge lagstiftaren en chans att reglera den aktuella bestämmelsen. En bieffekt av detta var att skattelagstiftningen blev invecklad och svårtillgänglig.⁵⁸

Den första skatteflyktslagen infördes år 1980 och blev tillämplig på rättshandlingar som företagits från och med den 1 januari 1981. Skatteflykt definierades som ett kringgående av skatteregler med hjälp av rättshandlingar eller andra konstruktioner som gav den skattskyldige skatteförmåner jämfört om denne istället hade valt det förfarandet som låg närmast till hands.⁵⁹ Redan efter två år genomfördes ändringar i skatteflyktslagen eftersom den ansågs vara för snäv för att kunna uppfylla rimliga effektivitetskrav för att kunna bekämpa skatteflykt.⁶⁰ Det så kallade omvägsrekvisitet, det vill säga att det skattskyldige använt sig av ett onormalt handlingssätt, togs bort och ersattes av en mer allmänt formulerad klausul som även omfattade andra typer av skatteflykt.⁶¹

Den ursprungliga skatteflyktslagen som infördes år 1980 var tidebegränsad till att gälla under fem år. Lagens giltighetstid kom att förlängas fram till och med år 1993. Den upphävdes dock år 1992 med verkan från och med den 1 januari 1993.⁶² Upphävandet motiverades med att lagen kritiserats från rättssäkerhetssynpunkt sedan dess tillkomst. Lagen stärkte det allmännas ställning gentemot den enskilde på ett sätt som inte var rimligt i ett rättssamhälle eftersom den ökade svårigheten för den enskilde att bedöma och förutse de skatterättsliga konsekvenserna av sitt handlande. Vidare motiverades borttagningen av skatteflyktslagen med att det inte längre var lika intressant att undandra skatt eftersom det skett kraftiga sänkningar av skattesatserna.⁶³

Skatteflyktslagen återinfördes år 1995 vid regeringsskiftet. De ansåg att den förra regeringens skäl inte var hållbara och att några negativa effekter inte kunde påvisas samt att lagen inte åsidosatt kraven på rättssäkerhet och

⁵⁸ SOU 1975:77 s.7

⁵⁹ Prop. 1996/97:170 s.11

⁶⁰ Prop. 1982/83:84 s.9

⁶¹ Prop. 1982/83:84 s.14

⁶² Prop. 1996/97:170 s.15

⁶³ Prop. 1992/93:127 s.49

förutsebarhet för de skattskyldiga. Lagen hade dock enligt den ny tillträdde regeringen haft en väsentlig preventiv funktion och utgjort ett betydelsefullt redskap för att förhindra skatteflykt.⁶⁴

När lagen återinfördes den 1 juli 1995 blev den ganska omgående granskad av 1995 års skatteflyktskommitté som fick i uppgift att utarbeta en ny lag mot skatteflykt. Vid utformningen av lagstiftningen skulle hänsyn särskilt tas till att rättssäkerheten skulle vägas samman med samhällsintresset av att ha ett effektivt verkande medel mot skatteflykt.⁶⁵ Kommittén konstaterade i betänkandet att skattereformen hade lett till minskade incitament till skatteplanering och därmed även förekomsten av förfaranden som var att betrakta som skatteflykt. Även efter skattereformen kvarstod dock vissa skillnader i beskattningen samt att nya asymmetrier tillkommit. De konstaterade även att det fanns ett behov av att ha en skatteflyktslag eftersom de materiella reglerna inte helt kunde sätta stopp för skatteflyktsförfaranden.⁶⁶ Kommittén avsåg att skapa en generalklausul som hade sin utgångspunkt i den tidigare generalklausulen men som tydligare, redan i lagtexten, förklarade lagens tillämpningsområde. Kommittén ville därför förändra samtliga rekvisit.⁶⁷ Förmånsrekvisitet ändrades från att omfatta en inte oväsentlig skatteförmån till att omfatta en väsentlig skatteförmån, detta p.g.a. processekonomiska skäl.⁶⁸ Avsiktsrekvisitet ändrades från det huvudsakliga skälet till det övervägande skälet. Anledningen till ändringen var ett äldre förarbetsuttalande som fastslog att innebörden av rekvisitet, det huvudsakliga skälet, var att förfarandet bortsett från skatteförmånen framstod som praktiskt taget meningslöst.⁶⁹ Uttalandet hade, efter en rättsfallsgenomgång, bidragit till att skatteflyktslagen inte hade tillämpats trots uppenbara inslag av skatteflykt.⁷⁰ Även rekvisitet lagstiftningens grunder kom att ändras. Vid en rättsfallsgenomgång visade det sig att det ofta var detta rekvisitet som ledde till att lagen inte tillämpades. Genom ändringen av rekvisitet markerade kommittén att det främst är lagbestämmelsernas utformning och inte lagmotiven som skall ligga till grund vid en prövning huruvida rekvisitet är uppfyllt eller ej. Kommittén menade dock att ledning kunde hämtas från lagmotiven om oklarheter fortfarande kvarstod efter en granskning av lagtexten.⁷¹ Ändringarna kom att gälla från den 1 januari 1998.

⁶⁴ Prop. 1994/95:209 s.34f

⁶⁵ SOU 1996:44 s.9

⁶⁶ SOU 1996:44 s.10

⁶⁷ SOU 1996:44 s.11

⁶⁸ Prop. 1996/97:170 s.45

⁶⁹ SkU 1982/83:20 s.20

⁷⁰ Prop. 1996/97:170 s.43

⁷¹ Prop. 1996/97:170 s.38ff

5.2 Generalklausulens lydelse

Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling, om

- 1. Rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,*
- 2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,*
- 3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och*
- 4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.*

5.3 Rekvisiten

5.3.1 Skatteförmånsrekvisitet

För att skatteflyktslagen skall bli tillämplig krävs det, enligt första rekvisitet i 2 §, att rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån. I förarbetena till 1980 års lag antogs det att det normalt sett inte skulle innebära några problem att avgöra om den skattskyldiges förfarande ledde till en skatteförmån i jämförelse med det närmast till hans liggande förfarandet. Vidare behöver skatteförmånen inte uppkomma samma beskattningsår som de aktuella rättshandlingarna skapas.⁷² I praxis har problemet lösts genom att någon form av eftersyn har gjorts, detta har dock medfört betydande merarbete för domstolarna och skattemyndigheterna. Det krävs även att den skattskyldige vid prövningstillfället har möjlighet att ”realisera” skatteförmånen för att rekvisitet skall anses uppfyllt.⁷³

Det finns inget exakt angivet belopp på vad som menas med en väsentlig skatteförmån. Förarbetena till 1980 års lag betonade att paragrafen var avsedd att tillämpas på transaktioner där förmånen uppgick till ett betydande belopp. Det har dock i underrättspraxis visat sig att paragrafen i några fall har tillämpats på belopp som är tämligen obetydliga, i vissa fall har belopp som väsentligt understiger 5000 kr ansetts vara tillräckligt för att tillämpa paragrafen. Det bör dock krävas, ur ett processekonomiskt perspektiv, att förfarandena ger upphov till summor som är betydligt större än några tusental kronor. I förarbetena står det att det är upp till praxis att precisera

⁷² Prop. 1980/81:17 s.28

⁷³ Prop. 1996/97:170 s.45

ett belopp för vad som anses vara en väsentlig skatteförmån, detta med tanke på bl.a. förändringar av penningvärdet.⁷⁴

Det har i förarbetena diskuterats om rekvisitet bör utvidgas till att gälla även skatteförmåner som inte tillkommer den som rättshandlar, t.ex. närstående personer eller bolag.⁷⁵ En sådan utvidgning av rekvisitet inträffade aldrig utan det blev en annan lösning på problemet. Transaktionerna kom istället att omfattas av medverkanderekvisitet där endast indirekt medverkan krävs, vilket normalt närstående kan uppfylla.⁷⁶

Rekvisitet har kritiserats hårt av Hultqvist som menar att konstruktionen av rekvisitet förutsätter att den skattskyldige inte tillåts anpassa sitt handlande efter skatteeffekterna av olika till buds stående möjligheter. Hultqvist anser att det är oacceptabelt att det kan ses som en förmån att betala den skatt som framgår av normal lagstiftning.⁷⁷

5.3.2 Medverkanderekvisitet

Enligt det andra rekvisitet krävs det att den skattskyldige, direkt eller indirekt, skall ha medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna. 1980 års skatteflyktslag såg lite annorlunda ut. I ingressen till generalklausulen stod det att vid taxering skall ej hänsyn tas till rättshandling som har företagits av den skattskyldige eller av juridisk person, var inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige, om rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige eller den juridiska personen direkt eller indirekt medverkat, ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige. I förarbetena till den senaste skatteflyktslagen påpekade skatteflyktskommittén att bestämmelsen i vissa underrättsdomar har tolkats så att den skattskyldige själv måst vidta den aktuella rättshandlingen. Lagen har i vissa fall ej ansetts vara tillämplig då den skattskyldige hävdade att annan person vidtagit en rättshandling för hans räkning, utan hans godkännande. Eftersom lagen gav upphov till tvetydigheter ändrades den till dagens lydelse. Med indirekt medverkan avses i propositionen två fall, att den skattskyldige har erhållit förmånen genom en ställföreträdarens medverkan eller att den skattskyldige har haft påtaglig möjlighet till inflytande på en person som har medverkat i rättshandlingen, t.ex. en familjemedlem. Även medverkan via handelsbolag eller aktiebolag faller under bestämmelsen.⁷⁸

I förarbetena fördes en diskussion om skatteflyktslagens tillämplighet på transaktioner som utförs av en skattskyldig när skatteförmånen kommer annan tillhanda. Skatteflyktslagen blir i sådana fall inte tillämplig på den skattskyldige som faktiskt utför rättshandlingen, utan på den skattskyldige som får effekterna av den. Dock måste det visas att den skattskyldige som

⁷⁴ Prop. 1996/97:170 s.45

⁷⁵ SOU 1996:44 s.132

⁷⁶ Prop. 1996/97:170 s.41

⁷⁷ Hultqvist Anders, *Ny skatteflyktslag – en metodfråga för skatterätten*, 1996, s.672

⁷⁸ Prop. 1996/97:170 s.41f

erhåller skatteförmånen, direkt eller indirekt, har medverkat i rättshandlingen. Det uppkommer dock problem om den part som gynnas av rättshandlingarna inte är skattskyldig, en skatteförmån föreligger då ej enligt skatteflyktslagen. En annan aspekt som har diskuterats i förarbetena var om skatteflyktslagen skulle vara tillämplig på kommunala bolag som genom skatteplanering undgår bolagsskatt. Det står i förarbetena att lösningen på dessa problem inte kan ges i skatteflyktslagen eftersom den bör vara generellt utformad och inte innehålla några särregler med avseende vissa ägarkategorier.⁷⁹

En annan viktig fråga behandlas av Rosander rörande möjligheterna att påverka beskattningskonsekvenserna för medkontrahenter p.g.a. skatteflyktslagen.⁸⁰ Lagen innehåller inga regler angående detta men frågan berörs kortfattat i förarbetena. Skatteflyktsklausulens utformning leder till att motpartens förhållanden bara kan beaktas inom ramen för en eventuell skälighetsbedömning. Normalt torde medkontrahentens skatteförhållanden inte omedelbart påverkas av den skattskyldiges egen taxering och detsamma gäller i motsatt fall. Fall kan emellertid tänkas där ett hänsynstagande till det sammanlagda skatteresultatet framstår som skäligt och i sådana fall bör en jämkning göras. Framförallt bör en jämkning ske i sådana fall där den skattskyldige själv, direkt eller indirekt, kan sägas bli dubbelt beskattad.⁸¹ Rosander är av den uppfattningen att skatteflyktslagen bör kunna få konsekvenser även för medkontrahenter. Ett exempel som nämns är om givaren av ett koncernbidrag inte får avdrag för det p.g.a. skatteflyktslagen bör inte mottagaren behöva ta upp koncernbidraget till beskattning.⁸² Även Skatteverket har samma uppfattning som Rosander, att om avdrag för utgivet koncernbidrag har vägrats med stöd av skatteflyktslagen ska mottagaren av bidraget inte ta upp bidraget på den grund att bidraget utgör ett koncernbidrag.⁸³

5.3.3 Avsiktsrekvisitet

Det krävs numera att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, till skillnad från den tidigare lydelsen där det var det huvudsakliga skälet. I förarbetena till 1980 års lag förklarades uttrycket ”det avgörande skälet”. För att rekvisitet skulle anses vara uppfyllt skulle den skattskyldige ha valt förfaringssättet i fråga även om det inte hade medfört någon skatteförmån.⁸⁴

Med dagens utformning krävs det att den uppkomna skatteförmånen, vid en objektiv betraktelse, väger tyngre än övriga skäl tillsammans för att rekvisitet skall anses vara uppfyllt. Har den skattskyldige således affärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl för sitt handlande som var för

⁷⁹ Prop. 1996/97:170 s.42

⁸⁰ Rosander Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, s.105

⁸¹ Prop. 1980/81:17 s.32

⁸² Rosander Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, s.105

⁸³ SKV:s ställningstagande, dnr 131 402279-07/111

⁸⁴ Prop. 1980/81:17 s.29

sig, eller tillsammans, väger tyngre än syftet att erhålla skatteförmånen skall rekvisitet ej anses vara uppfyllt.⁸⁵ Det är upp till Skatteverket att visa att de yttre objektiva förutsättningarna föreligger, om så är fallet blir det den skatteskyldiges sak att motbevisa detta genom att visa att andra skäl till transaktionerna fanns.⁸⁶

5.3.4 Syftesrekvisitet

För att det sista rekvisitet i generalklausulen skall vara uppfyllt krävs det att förfarandet strider mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet. Vid en analys som gjordes i förarbetena till återinförandet av skatteflyktslagen år 1995 visade det sig av Regeringsrättens praxis att det var detta rekvisits tidigare lydelse som gjort att lagen inte tillämpats i ett antal fall som hade påtaglig skatteflyktskaraktär.⁸⁷

Det diskuterades i förarbetena om rekvisitet skulle få en annan utformning, en mer subjektiv sådan, genom att införa andra kriterier såsom ”otillbörligt”, ”ovanligt” eller ”rättsmissbruk”. Det ansågs dock vara olämpligt att utforma en allmän skatteflyktsklausul med utgångspunkt i en föreskrift med subjektiva kriterier. Kraven på likformighet och förutsebarhet gör det mindre lämpligt att ha subjektiva kriterier eftersom sådana förutsätter att tillämparen i högre grad än vid objektiva kriterier lägger etiska eller moraliska värderingar som grund för prövningen.⁸⁸

Tanken med utformningen av rekvisitet i dagens lag är att det i första hand är lagbestämmelsernas utformning och inte lagmotiven som skall ligga till grund vid prövningen om förfarandet är oförenligt med lagstiftningens syfte.⁸⁹ Avsikten att ändra bestämmelsen var enligt Hultqvist att stärka rättssäkerheten och undvika konflikt med grundlagen. Hänsyn skulle inte tas till lagmotiv och syften som inte framgår av lagtexten.⁹⁰ Rosander är av en annan uppfattning och menar att det i förarbetena tydligt framgår att det vid fastställandet av vad som kan anses strida mot lagstiftningens syfte inte är uteslutet att ledning kan hämtas från lagmotiven då oklarheter fortfarande kvarstår efter en granskning av lagtexten. Detta tydliggjordes också i samband med remissbehandlingen av förslaget till ändringen.⁹¹ De regler och andra faktorer som uttrycker begreppet lagstiftningens syfte utgörs av de bestämmelser som är direkt tillämpliga på förfarandet, men även de allmänna reglerna om bestämmande av skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader samt övriga regler om fastställande av

⁸⁵ Prop. 1996/97:170 s.44

⁸⁶ Lodin Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2, s.637

⁸⁷ Prop. 1996/97:170 s.38

⁸⁸ Prop. 1996/97:170 s.38

⁸⁹ Prop. 1996/97:170 s.39

⁹⁰ Hultqvist Anders, *Den nya skatteflyktslagen – vad har hänt?*, i Festskrift till Lindencrona, s. 195

⁹¹ Rosander Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, s.107

skatteunderlag. Om ett förfarande innebär att t.ex. en avdragsregel utnyttjas får inte enbart den bestämmelsens syfte beaktas utan även syftet med de allmänna avdragsreglerna. Med uttrycket bestämmelser avses endast regler som handlar om bestämmande av skatteunderlag och inte andra regler, t.ex. civilrättsliga. Vid remissbehandlingen av den nya skatteflyktslagen uppfattade det dåvarande Riksskatteverket att den av skatteflyktskommittén föreslagna formulering ”såsom det kommit till uttryck” inte innefattade användandet av förarbetena när lagstiftningens syfte skulle fastställas. Det betonades dock i förarbetena till lagen att detta inte var meningen och uttrycket ändrades till ”såsom det framgår av” för att därmed undanröja eventuella feltolkningar så att förarbetena kan användas när bedömningen av vad som kan anses strida mot lagstiftningens syfte görs.⁹²

Vidare framgår det av förarbetena till lagen att om någons handlande syftar till att göra en bestämmelse tillämplig på ett förfarande där den normalt inte skulle ha ansetts tillämplig och det kan konstateras att lagstiftaren med all sannolikhet skulle motsätta sig en tillämpning av regeln om situationen hade varit föremål för lagstiftarens bedömning, skall rekvisitet ”strida mot lagstiftningens syfte” anses vara uppfyllt. Det poängteras även att utredningen av om en transaktion strider mot lagstiftningens syfte inte får bli så långtgående att den tenderar på att bli rena gissningen. Prövningen skall vara objektiv och domstolarna måste ha klart fog för antagandet att lagstiftaren skulle ha motsatt sig den tillämpning som påstås leda till skatteflykt.⁹³

Rosander anser att genomförandet och motiveringen av bedömningarna av vad som strider mot lagstiftningens syfte redovisas bristfälligt i de fall där skatteflyktslagen har diskuterats. Detta är mindre bra eftersom rekvisitet är det viktigaste men även mest svårtillämpade. För att kunna bringa klarhet i innebörden av rekvisitet och på så vis öka förutsebarheten och effektiviteten är det av stor vikt att bedömningarna motiveras och redovisas väl i praxis.⁹⁴

Rosander gör i sin avhandling en sammanfattning där följande punkter anses framgå ur förarbetena till skatteflyktslagen gällande hur bedömningen av vad som strider mot lagstiftningens syfte skall genomföras;

- Primärt skall avseende fästas vid syftet så som det framgår av lagens ordalydelse. Tillämpliga och kringgådda regler samt allmänna regler och principer skall beaktas.
- Om syftet inte klart framgår direkt av ordalydelsen i lagen kan ledning sökas i förarbetena till de regler som skall beaktas.
- Generellt innebär fastställandet av lagstiftningens syfte vid tillämpning av skatteflyktslagen en skillnad gentemot vanlig lagtolkning genom att syftet söks genom ett större och vidare perspektiv.

⁹² Prop. 1996/97:170 s.39f

⁹³ SOU 1989:81 s.50

⁹⁴ Rosander Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, s.111

- De transaktioner som klausulen skall tillämpas på skall ge upphov till situationer där lagstiftningen nyttjas på ett sätt som inte var avsett av lagstiftaren.
- Dessa situationer skall inte vara förutsedda av lagstiftaren.
- Domstolarna måste ha klart fog för att transaktionerna strider mot lagstiftningens syfte.⁹⁵

5.4 Rättsföljden

Det framgår av förarbetena att en grundläggande tanke bakom lagen har varit att, med stöd av skatteflyktsklausulen, kunna åstadkomma en rättvis beskattning. Meningen har alltså inte varit att åstadkomma ett hårdare beskattningsresultat än det som skulle ha följt av ett normalt handlande.⁹⁶ Om samtliga rekvisit är uppfyllda ges, enligt 3 §, tre olika möjligheter till korrigering. En möjlighet är att taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Denna metod används vanligtvis vid enklare transaktioner och innebär exempelvis att ett avdrag ej medges. Ytterligare en metod används om förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet, bortsett från skatteförmånen, framstår som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet. Taxeringsbeslutet skall då istället fattas som om den skattskyldige hade valt det närmast till hands liggande förfarandet. En sista möjlighet finns, om de nu angivna grunderna för taxeringsbeslutet inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, att underlaget för att ta ut skatt uppskattas till ett skäligt belopp. Det sista alternativet ger den skattskyldige möjlighet att få sin totala skattesituation bedömd. Den skattskyldige kan således bli lägre taxerad med hänsyn till den merbeskattning som skatteflyktslagen medfört.⁹⁷

⁹⁵ Rosander Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, s.108f

⁹⁶ Prop. 1980/81:17 s.31f

⁹⁷ Lodin Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2, s.638

6 Rättspraxis

6.1 Inledning

Skatteflyktslagens utformning lämnar mycket över till rättstillämparen att ta ställning till. För att få vetskap om när skatteflyktslagen skall tillämpas eller inte måste därför ledning sökas i dess praxis. Vid generalklausuler, som till sin natur är relativt öppna, får praxis en mycket betydande roll. När skatteflyktslagen ändrades till dagens lydelse ändrades rekvisiten i generalklausulen och fick en, till viss del, ny innebörd. Det faktum att rekvisiten ändrades gör att den rättspraxis före 1998 inte blir lika relevant som den praxis som har uppkommit efter 1998. I uppsatsen kommer ändå ett antal rättsfall från den äldre lydelsen av lagen att refereras och kommenteras. Detta eftersom syftesrekvisitet i den äldre lagen har stora likheter med dagens utformning och att Regeringsrättens avgörande i de tidigare fallen bör i viss mån vara tillämpbara på framtida förfaranden. Några av de äldre fallen ligger även till grund för vissa nyare avgöranden där Regeringsrätten tar ställning till skatteflyktslagens eventuella tillämplighet. Läsaren skall på så vis ges en fördjupad bild av hur Regeringsrätten tillämpar skatteflyktslagen.

6.2 Praxis efter ändringen 1998

6.2.1 Rättsfall där lagen har tillämpats

6.2.1.1 RÅ 1998 not. 195 - Vinstandelslån

Detta förhandsbesked gällde frågan om avdrag för ränta. Sökanden, AB X, avsåg att emittera ett konvertibelt vinstandelslån vilket förföll till betalning år 2096. Innehavarna av vinstandelslånet skulle kontrollera bolaget via en stiftelse som ägde aktier i bolaget. Frågorna som ställdes var för det första om det förelåg avdragsrätt för ränta på lånet enligt 2 § 9 mom. SIL, för det andra om rätt till avdrag för rörlig ränta på lånet kunde nekas på annan grund, t.ex. på grund av att lånet liknade en aktie och för det tredje om förfarandet med att utbetala rörlig ränta på lånet stred mot skatteflyktslagen.

Skatterättsnämnden och Regeringsrätten kom fram till samma slutsats, att avdragsrätt enligt 2 § 9 mom. SIL förelåg, dock valde de att tillämpa skatteflyktslagen. Det ansågs oförenligt med bestämmelsens syfte att medge avdrag eftersom långgivaren hade inflytande över stiftelsens aktier i bolaget.

Det vinstandelslån som prövades i detta fall hade stora likheter med en aktie. Effekterna av att det var ett vinstandelslån istället för en aktie var att

utdelningen, som normalt sett sker på aktier, omvandlades till ränta i och med vinstandelslånet. Enligt Bergström var det naturligt och korrekt att tillämpa skatteflyktslagen eftersom de på ett mycket konstlat, men förmodligen bolagsrättsligt korrekt sätt, lyckats omvandla utdelning till ränta.⁹⁸ Hultqvist är av en annan uppfattning och anser att fallet borde ha underkänts på civilrättsliga grunder istället för att tillämpa skatteflyktslagen utan att motivera varför förfarandet stred mot lagstiftningens syfte.⁹⁹ Det hade nog varit en fördel om Regeringsrätten i detta fall först gjorde en civilrättslig bedömning av omständigheterna innan skatteflyktslagen tillämpades. Skatteflyktslagen bör vara en sista utväg och skall tillämpas i sista hand. Jag instämmer dock med den slutsats Regeringsrätten kommer fram till eftersom tanken inte är att en aktieutdelning, som i detta fall skulle ha tillfallit stiftelsen, skall kunna omvandlas till en ränta som tillfaller de fysiska personerna bakom stiftelsen.

6.2.1.2 RÅ 2000 ref. 21 I - Kommissionärsförhållande

I detta förhandsbesked var det fråga om ett utländskt bolag, O, som förvärvade samtliga aktier i ett svenskt aktiebolag, X AB, som sedan länge gick med underskott. Ett år senare förvärvade O, genom ett helägt svenskt dotterbolag, P AB, 93 % av kapitalet och 75 % av rösterna i Q AB med det helägda dotterbolaget Y AB. Det fanns ingen operativ verksamhet i varken P AB eller Q AB. All verksamhet var belägen i X AB och Y AB. En omkonstruktion skedde, O överlät sitt innehav av aktier i X AB till Q AB samtidigt som verksamheten överfördes från X AB till Y AB. I samband med detta kom X AB och Y AB att ingå ett kommissionärsbolagsavtal av innebörd att Y AB, för X AB:s räkning, i eget namn och uteslutande för X AB skulle bedriva all den operativa verksamhet som fanns i Y AB. Genom detta förfarande gjorde bolagen det möjligt att utnyttja underskottet i X AB eftersom kommissionärsavtalet innebar att de inkomster som uppkom skulle beskattas hos X AB.

Regeringsrätten gick på samma linje som skatterättsnämnden som med fyra mot en konstaterade att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. Skatterättsnämnden kom fram till att inkomstredovisningen som skedde med anledning av kommissionärsförhållandet, istället för om koncernbidrag hade skickats, gav upphov till att gammalt underskott kunde utnyttjas mot inkomst utan att förlustföretaget behövde avvakta utgången av den spärrtid som fanns angiven i 8 § 3 st. LAU. Kommissionärsförhållandet fick mot denna bakgrund anses ge upphov till en väsentlig skatteförmån för X AB i den aktuella situationen. Skatterättsnämnden konstaterade även att X AB hade medverkat i handlingarna och att det huvudsakliga syftet med att slå samman verksamheterna i ett enda bolag samtidigt som ett kommissionärsavtal upprättades var att uppnå just en fördelaktigare

⁹⁸ Bergström Sture, *A14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, 1999, s.330

⁹⁹ Hultqvist Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, 2005, s.312

beskattning. Vinsterna beskattades inte i det vinstgenererande bolaget utan i förlustbolaget. Frågan var dock om ett förfarande enligt ovan skulle strida mot lagstiftningens syfte. Syftet med LAU och dess förarbeten var, enligt skatterättsnämnden, att det inte skulle vara möjligt att i anslutning till en ägarförändring kunna kvitta gamla underskott mot inkomster som härrör från bolag som inte tidigare stod i koncernförhållande till förlustföretaget. Detta bl.a. för att förhindra handel med förlustföretag i syfte att undvika beskattning. Effekten av kommissionärsförhållandet var att förlustföretaget X AB tillfördes inkomster från verksamheten bedriven av Y AB på annat sätt än genom koncernbidrag och kunde därmed kringgå koncernbidragsspärren. Skatterättsnämnden kom fram till att en inkomstöverföring till förlustföretaget efter en ägarförändring enligt ovan inte var förenligt med LAU:s syfte.

I förarbetena till skatteflyktslagen framgår det att den var avsedd att användas mot fall som lagstiftaren inte gärna hade kunnat förutse.¹⁰⁰ Det torde vara mycket svårt för lagstiftaren att kunna få med alla möjliga tänkbara konstruktioner i en given bestämmelse. Detta talar för att skatteflyktslagen skall tillämpas. Dock kommenterades och uppmärksammades just detta förfarande av Wiman fyra år innan Regeringsrätten kom med sitt förhandsbesked.¹⁰¹ Just detta förfarande var inte känt av lagstiftaren under lagstiftningsarbetet utan först relativt kort därefter. Frågan är om lagstiftarens efterföljande passivitet är ett tecken på att denne har accepterat förfarandet. Bergström ansåg att skatteflyktslagen inte skulle tillämpas när lagstiftaren hade kunskap om luckor i lagen utan denne bör istället korrigera lagstiftningen för att täcka även den oreglerade situationen.¹⁰² Kontentan av rättsfallet är att även "luckor" i lagen kan angripas med hjälp av skatteflyktslagen.¹⁰³ Här är det viktigt att göra skillnad mellan förfaranden som lagstiftaren fick kännedom under lagstiftningsarbetet och förfaranden som lagstiftaren först kom i kontakt med efter det att lagen var införd. Jag anser att detta fall är förenligt med de uttalanden som finns i propositionen, lagstiftaren hade inte gärna kunnat förutse ovanstående förfarande. Det är dock mindre lämpligt att lagstiftaren inte valt att korrigera lagstiftningen när de fick vetskap om att den inte täckte alla typer av transaktioner. Frågan är då om skattskyldiga skall bli bundna av lagstiftarens efterföljande passivitet i en fråga eller ej.

6.2.1.3 RÅ 2000 ref. 21 II - Underskottsflyttning

I förhandsavgörandets andra del var förutsättningarna lite annorlunda. X AB var Y AB:s helägda dotterbolag. Y AB hade sedan tidigare års förlustbringande verksamhet underskott uppgående till betydande belopp. Y AB ville avyttra X AB genom antingen en börsintroduktion eller sälja det till en extern köpare. För att Y AB skulle kunna dra nytta av sina tidigare förluster ville

¹⁰⁰ Prop. 1980/81:17 s.16

¹⁰¹ Wiman Bertil, *Underskottsavdragslagen*, 1994, s.734f

¹⁰² Bergström Sture, *A14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, 2001, s.341

¹⁰³ Pahlsson Robert, *A4 Inkomst av näringsverksamhet*, 2001, s.320

Y AB att X AB med skatterättslig verkan skulle lämna koncernbidrag med belopp överstigande det skattepliktiga resultatet. För att finansiera koncernbidragen ville Y AB lämna ett ovillkorat aktieägartillskott till X AB.

Skatterättsnämnden kom fram till att koncernbidraget som X AB ämnade lämna till Y AB utgjorde en avdragsgill omkostnad för X AB trots att de erhållit ett aktieägartillskott av Y AB och att det ledde till ett underskott för X AB. Skatterättsnämnden ansåg att bestämmelserna rörande koncernbidrag uttömmande reglerar förutsättningarna för att ge eller ta emot koncernbidrag. De ansåg även att underskott som uppkommit p.g.a. lämnat koncernbidrag skulle behandlas som ett vanligt underskott enligt reglerna i LAU. Enligt skatterättsnämndens mening var skatteflyktslagen inte tillämplig i detta fall eftersom "resultatutjämnningen" enligt ovan inte ansågs strida mot lagstiftningens syfte, det skedde enbart en tidigareläggning av nyttjandet av underskottet i Y AB. Regeringsrätten var av motsatt åsikt och kom fram till att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. De kom fram till att det uppkomna underskottet i dotterbolaget X AB medförde en väsentlig skatteförmån och att dotterbolaget direkt hade medverkat i rättshandlingarna samt att rättshandlingarna framstod som praktiskt taget meningslösa att genomföra om det inte vore för skatteförmånen. Regeringsrätten konstaterade även att förfarandet stred mot lagstiftningens syfte eftersom koncernbidragsreglerna finns till för att möjliggöra utjämning, under vissa förutsättningar, av över- och underskott mellan bolag som ingår i samma koncern. Ovanstående förfarande ledde till ett, vid en framtida försäljning, skapat underskott hos X AB som kunde utnyttjas mot bolagets framtida inkomster. Att genom koncernbidrag på detta sätt överflytta underskott hos Y AB till X AB innebär i praktiken detsamma som att utjämning av överskott och underskott fortsätter trots att bolagen inte längre ingår i samma koncern.

Bergström ansåg att Regeringsrätten kom fram till rätt slutsats men tillade att det vore önskvärt att koncernbidragsreglerna ändrades så att det klart framgår att det inte är tillåtet att skapa underskott i ett bolag genom koncernbidrag.¹⁰⁴ Jag delar Regeringsrättens avgörande eftersom ovanstående förfarande, som möjliggjordes av moderföretagets aktieägartillskott, i praktiken innebär att ett underskott flyttas från moderbolaget till dotterbolaget.

6.2.1.4 RÅ 2002 ref. 24 - Skapad koncernbidragsrätt I

I detta förhandsavgörande prövades innebörden av det krav på minsta ägandeandel när det gäller koncernbidrag. En grundförutsättning för att kunna få ge koncernbidrag är att moderföretaget äger minst 90 % av aktierna i dotterföretaget. Fallet

¹⁰⁴ Bergström Sture, *A14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, 2001, s.340

i fråga handlade om Jämtkraft AB där Östersunds kommun ägde 77,8 % av aktierna, Vattenfall AB 20,6 %, Krokoms och Åre kommun 0,8 % vardera. Jämtkraft AB hade för avsikt att göra en riktad nyemission med följd att Östersunds kommuns ägarandel skulle uppkomma till 90,06 % av aktierna. Övriga aktieägare fick teckna ett konvertibelt skuldebrev som skulle löpa med en årlig ränta på 4,5 %. Syftet med de konvertibla skuldebreven var att de skulle konverteras till aktier år 2018. Om så skedde skulle ägarförhållandena komma att återgå till samma andelar som innan nyemissionen. Avsikten med förfarandet var även att Östersunds kommun skulle överlåta aktierna till ett av dem ägt aktiebolag, Rådhuset AB. Koncernbidrag skulle sedan lämnas från Jämtkraft AB till Rådhuset AB, dock skulle de bara behålla ett belopp motsvarande den inkomstskatt som Jämtkraft AB i annat fall hade fått betala.

Skatterättsnämnden ansåg att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet. Rådhuset AB skulle ses som den verkliga ägaren till aktierna med tanke på den inte obetydliga aktieutdelningen de skulle komma att mottaga. Regeringsrätten gjorde dock inte samma bedömning som skatterättsnämnden. De ansåg att en väsentlig skatteförmån uppkommit genom de rättshandlingar Jämtkraft AB och Rådhuset AB medverkat i. Av överenskommelsen framgick att målet med transaktionerna var att kunna lämna koncernbidrag. Tanken var att nyemissionen och utfärdandet av de konvertibla skuldebreven skulle finansieras med en engångsutdelning från Jämtkraft AB utan att nytt kapital tillförts bolaget. Transaktionerna framstod som praktiskt taget meningslösa om man bortsåg från skatteförmånen eftersom ägarförhållandena, efter det att konvertering från skuldebrev till aktier skett, blev desamma som innan. Regeringsrätten ansåg därmed att skatteförmånen hade utgjort det övervägande skälet för förfarandet. De konstaterade vidare att förfarandet innebar att de formella förutsättningarna för koncernbidrag vad gäller ägarförhållandena var uppfyllda efter nyemissionen. Detta medförde dock ej att Rådhuset AB och Jämtkraft AB framstod som en enda skattskyldig utan verksamheten hade även i fortsättningen karaktären av en samverkan mellan olika, från varandra, fristående ägare. Någon reell ägarförändring hade inte heller skett och på dessa grunder ansåg Regeringsrätten att förfarandet stred mot lagstiftningens syfte.

Wiman riktar kritik mot Regeringsrättens argumentation och slutsats. Han hävdar att de använt sig av fel förarbete när det gäller att reda ut koncernbidragsreglernas syfte eftersom Regeringsrätten argumenterat utifrån de ursprungliga förarbetena till koncernbidragsbestämmelserna och inte 35 kap. IL. Vidare anser Wiman inte att det spelar någon som helst roll att ägandeförhållandena rent faktiskt inte har ändrats. Koncernbidragsförutsättningarna skall prövas varje år. Med hänsyn till olika

ägarförändringar kan således koncernbidrag ges ett år, men inte ett annat. Wiman hävdar att domstolen diskonterar en framtida eventuell ägarförändring som kan komma att inträda om konvertering påkallas. Kravet på att man skall framstå som en enda skattskyldig leder dessutom till att man skulle kunna hävda att det aldrig vore möjligt med konvertibla skuldebrev, om konvertering skulle kunna leda till att ägandet nedgår till under 90 %.¹⁰⁵ Jag delar inte Wimans kritik mot Regeringsrätten. Det är rimligt att det inte skall kunna vara möjligt att teckna konvertibla skuldebrev på ovanstående sätt och samtidigt kunna använda sig av koncernbidragsreglerna. Här är det en tidsbegränsad ägarförändring. Om skatteflyktslagen inte var tillämplig skulle det vara lätt att på konstgjorda sätt gå runt kravet på minsta ägande i koncernbidragsreglerna.

6.2.1.5 RÅ 2006 not. 89 - Skapad koncernbidragsrätt II

Fallet, ett förhandsbesked, handlade om en kommun och ett bolag, AB Z, som ägde hälften av aktierna var i AB X. Kommunen och AB Z ingick ett avtal om ett framtida samarbete vilket innebar att kommunen överlät sina aktier i AB X till AB Z och ett nytt samarbete etablerades mellan parterna i AB Y. Till det nya bolaget tillfördes den av X tidigare bedrivna verksamheten och kommunen blev delägare. Kommunen ägde preferensaktier i AB Y motsvarande 9,9 % av aktiekapitalet och 49,9 % av röstetalet medan AB X innehade stamaktier som motsvarade 90,1 % av aktiekapitalet och 50,1 % av röstetalet. Kommunen erhöll vidare teckningsoptioner som kunde utnyttjas för teckning av nya stamaktier i AB Y i december 2015.

Skatterättsnämnden och Regeringsrätten kom fram till samma resultat, att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. Skatterättsnämnden ansåg att ägandeförhållandena hade utformats så att möjlighet till koncernbidrag fanns, detta gällde under förutsättning att kommunen inte utnyttjade optionernas rätt till teckning av nya stamaktier. AB X hade därmed medverkat till den uppkomna skatteförmånen. Vidare framstod de genomförda transaktionerna som praktiskt taget meningslösa om man bortsåg från skatteförmånen. Därmed stod det klart att skatteförmånen hade utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Skatterättsnämnden ansåg även att förfarandet stred mot lagstiftningens syfte och hänvisade till RÅ 2002 ref. 24. I detta fall, till skillnad från RÅ 2002 ref. 24 där parterna skapade ett 90 procentigt ägande avsett att upprätthållas en begränsad tid, handlade det om att behålla det 90 procentiga ägandet en viss tid. Regeringsrätten ansåg att det inte spelade någon roll om ägandet var skapat eller redan fanns där om det var under begränsad tid.

Detta fall liknar på många sätt RÅ 2002 ref. 24. I båda fallen skapades, på ett konstlat sätt, koncernbidragsrätt genom olika omstruktureringar i

¹⁰⁵ Wiman Bertil, *A9 Koncernbeskattning*, 2003, s.394f

ägandet. Regeringsrätten menar att om ägandet, vid omstruktureringarnas ingående, inte är avsett att vara för annat än en begränsad tid blir skatteflyktslagen tillämplig eftersom ett sådant förfarande strider mot lagstiftningens syfte och grunder. Jag delar Regeringsrättens avgörande med tanke på att koncernbidragsreglerna finns till för att skapa jämlikhet mellan att driva verksamhet i ett enda bolag eller att driva verksamhet i flera olika bolag. Om inte skatteflyktslagen tillämpas blir det väldigt enkelt, att på konstgjort sätt, gå runt koncernbidragsreglerna och kunna lämna koncernbidrag trots att kravet på minsta ägande inte är uppfyllt. Kontentan är att om det finns någon tidsbegränsning i ägandeförändringen blir skatteflyktslagen tillämplig.

6.2.1.6 Sammanfattning

I samtliga fall fördes ingen utförlig diskussion om skatteförmåns-, medverkans- eller avsiktsrekvisitet utan enbart ett konstaterande om att rekvisiten var uppfyllda. Rekvisitens utformning ger inte mycket utrymme för diskussion om de är tillämpliga eller ej, utan det går oftast att konstatera att en skatteförmån uppstår eller att subjektet i fråga har medverkat i transaktionerna. Inte helt oväntat är det syftesrekvisitet som diskuteras flitigast i instanserna där skatteflyktslagen prövas, men även här finns det i vissa fall ingen utförlig diskussion om varför det är tillämpligt.

I RÅ 1998 not. 195 fördes knappt någon diskussion alls, utan enbart ett konstaterande om att förfarandet stred mot lagstiftningens syfte och att de övriga rekvisiten var uppfyllda vilket ledde till att avdrag för ränta på vinstandelslån vägrades.

I RÅ 2000 ref. 21 I fördes en utförligare diskussion om lagstiftningens syfte och en kort diskussion om skatteförmånsrekvisitet men bara ett konstaterande om att övriga rekvisit var uppfyllda. Regeringsrätten ansåg att ett kringgående av spärrtiden i koncernbidragsreglerna förelåg. Förfarandet stred mot lagstiftningens grunder eftersom det upprättades ett kommissionärsförhållande vilket möjliggjorde inkomstöverföring från ett vinstgivande bolag till ett förlustbolag som egentligen inte hade koncernbidragsrätt.

I RÅ 2000 ref. 21 II kom Regeringsrätten fram till att skatteflyktslagen var tillämplig när ett vinstgivande företag lämnade ett koncernbidrag till moderföretaget eftersom det översteg det skattepliktiga resultatet och hade finansierats genom ett aktieägartillskott. Syftesrekvisitet diskuterades kort och ansågs, tillsammans med de tre andra rekvisiten, vara uppfyllda.

I RÅ 2002 ref. 24 ändrades ägandeförhållandena i ett bolag under begränsad tid med hjälp av konvertibla skuldebrev. Ändringen skedde för att komma över gränsen för minsta ägande när det gäller koncernbidrag. Regeringsrätten kom fram till, efter att enbart ha konstaterat att samtliga rekvisit, förutom syftesrekvisitet där en liten diskussion fördes, var uppfyllda, att förfarandet stred mot lagstiftningens syfte.

I RÅ 2006 not. 89 fortsatte Regeringsrätten på sin tidigare utstakade väg i och med RÅ 2002 ref. 24. Även i detta fall rörde det sig om ett tidsbegränsat ägande för att kunna komma upp i minsta ägandeandelen när det gäller koncernbidrag. Rekvisiten ansågs vara uppfyllda utan någon vidare diskussion och förfarandet stred därmed mot skatteflyktslagen.

6.2.2 Rättsfall där lagen inte har tillämpats

6.2.2.1 RÅ 2001 ref. 12 - Konvertibla vinstandelsbevis

I denna ansökan om förhandsbesked anförde AB X, som bedrev konsultverksamhet inom IT-branschen, att de avsåg att erbjuda samtliga anställda, med en anställningstid överstigande sex månader, att teckna förlagslån med konvertibla vinstandelsbevis i bolaget. Syftet med lånen var att finansiera en framtida expansion samt att erbjuda de anställda en möjlighet till delägarskap och därmed öka motivationen. Bolaget ämnade ta upp lånen i euro eftersom deras framtida vinster skulle komma att räknas i euro. De ville därför ta upp lånen i samma valuta så att redovisningen skulle kunna speglas på ett riktigt sätt. Tanken var att de anställda skulle låna ut en viss summa pengar till bolaget och i motprestation erhålla ett vinstandelsbevis som, inom en viss tidsperiod, kunde omvandlas till en aktie samt att bolaget betalade ut en del av vinsten till innehavaren av lånet. Om möjligheten till omvandling ej utnyttjades återbetalades lånet till långivaren. Företaget önskade förhandsbesked rörande hur två personer, A som var VD för bolaget och del i ledningsgruppen med 5 % av aktierna och 5 % av rösterna samt B som var gruppchef och datakonsult med obefintligt aktieinnehav i bolaget, skulle komma att beskattas av ovanstående transaktioner.

Skatterättsnämnden konstaterade att AB X var ett fåmansföretag och att om fåmansbolagsreglerna, de så kallade 3:12-reglerna, blev tillämpliga på förfarandet kunde en del av avkastningen på aktierna komma att beskattas i inkomstslaget tjänst och inte i kapital. 3:12-reglerna hade varit tillämpliga om lånet hade givits i svenska kronor och inte i euro, effekten av ovanstående förfarande blev att avkastningen på lånet kom att beskattas i inkomstslaget kapital. B ansågs inte medverka i rättshandlingarna eftersom han inte var med i ledningsgruppen och enbart ett undertecknande av lånet kunde inte uppfylla kravet på medverkan enligt skatteflyktslagen. A har däremot medverkat i förfarandet eftersom han var med i ledningsgruppen när lånet utformades. Förfarandet gav en väsentlig skatteförmån och det gick inte att utesluta att skatteförmånen var det övervägande skälet för förfarandet. Frågan som återstod var om förfarandet stred mot lagstiftningens syfte. Fåmansbolagsreglerna hänvisade till en annan bestämmelse i SIL rörande vinstandelslån som innefattade alla valutor. Bestämmelsen kom dock senare att ändras till att vinstandelsbevis enbart i svenska kronor skulle omfattas. Samtidigt skedde en omfattande bearbetning av

fåmansbolagsreglerna, dock utan att den nu aktuella frågan kommenterades eller diskuterades. Frågan borde dock rimligen ha övervägts eftersom 3:12-reglerna samtidigt utvidgades till att avse avkastning på andelar i utländska juridiska personer. Förfarandet ansågs därmed inte strida mot lagstiftningens syfte och skatteflyktslagen ansågs ej vara tillämplig. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som skatterättsnämnden.

Bergström ansåg att Regeringsrätten gjorde en korrekt bedömning av situationen där lagstiftarens passivitet får ligga denne till last.¹⁰⁶ Hultqvist ställer sig dock kritisk till avgörandet eftersom han har svårt att se att detta är ett syfte som framgår av de aktuella bestämmelserna. Det saknas till och med syften i lagstiftningsmotiven och det blir istället fråga om en hypotetisk lagstiftarvilja.¹⁰⁷ Regeringsrätten gör en korrekt bedömning av omständigheterna anser jag. Lagstiftaren har i detta fall helt enkelt varit passiv och inte valt att ändra reglerna rörande vilken valuta vinstandelsbevisen skulle utges i. Det är rimligt att lagstiftarens efterföljande passivitet inte skall ligga den skattskyldige till last.

6.2.2.2 RÅ 2001 ref. 66 - Holländska ägarbolag

Sakomständigheterna i detta förhandsbesked var att AB X ägdes av AB A som i sin tur ägdes av F.C med 89,7 % av aktierna och T.R med 10,3 % av aktierna (F.C och T.R hade tidigare ägt samtliga aktier i AB C men sålde år 2000 sitt innehav i bolaget till AB X). AB X ägde sedan 55 % av aktierna i AB C, övriga aktier ägdes av den schweiziska börsnoterade koncernen B. F.C och T.R bildade varsitt helägt holländskt dotterbolag, D och E. De holländska bolagen ägde tillsammans med den schweiziska koncernen B 100 % av aktierna i F. De holländska bolagen bildade tillsammans ett nytt svenskt aktiebolag, Nya AB, som hade samma ägarförhållanden som AB A, dvs. F.C ägde 89,7 % och T.R 10,3 % av aktierna. Nya AB förvärvade sedan AB X:s aktieinnehav i AB C till bokfört värde, understigande marknadsvärdet. Efter detta inviterades B att förvärva 45 % av aktierna i Nya AB i utbyte mot deras aktieinnehav i AB C, motsvarande 45 %. Skillnaden efter transaktionerna blev därmed att det rörelsedrivande bolaget AB C kom att ägas via holländska aktiebolag istället för svenska aktiebolag.

Skatterättsnämnden konstaterade att om F.C. och T.R. skulle ha avyttrat sina aktier i AB C till underpris direkt till Nya AB, istället för att låta AB X avyttra dem, skulle avyttringarna, eftersom Nya AB ägdes av utländska juridiska personer i vilka F.C. och T.R. var andelsägare, bli beskattade som om de skett till marknadsvärdet i enlighet med 53:6 - 7§§ IL. Denna beskattningskonsekvens inträdde enligt nämnda kapitel inte vid deras aktieavyttringar till AB X. Väljer AB X att genom en underprisöverlåtelse överföra

¹⁰⁶ Bergström Sture, *A14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, 2002, s.291

¹⁰⁷ Hultqvist Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, 2005, s.315

aktierna i AB C till Nya AB kan, om inte skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet, F.C och T.R undgå att beskattas för försäljningen som enligt ovanstående bestämmelser skulle beskattas till marknadsvärdet. Skatterättsnämnden betonade att reglerna som behandlar ovanstående problematik just omarbetats i och med införandet av IL men att den aktuella transaktionen inte fanns omnämnd i förarbetena. Skatterättsnämnden samt Regeringsrätten ansåg att förfarandet inte stred mot lagstiftningens syfte eftersom utredningar nyligen gjorts och därmed var de aktuella transaktionerna i linje med bestämmelsernas allmänna syfte. En ledamot i skatterättsnämnden var skiljaktig och ansåg att skatteflyktslagen skulle tillämpas och att beskattning skulle ske som om aktierna sålts direkt till Nya AB och inte omvägen via AB X.

Bergström ställde sig på samma sida som den skiljaktige ledamoten i skatterättsnämnden. Bergström menade att en skatterättslig bedömning med stöd av vanliga avtalstolkningsregler skall bortse från försäljningen till X AB, som var ett osjälvständigt mellanled och istället betrakta försäljningen som den skett direkt till Nya AB. Denna lösning stämmer bättre överens med Regeringsrättens tidigare praxis.¹⁰⁸ Hultqvist är av en annan uppfattning och anser att omvägen som den skiljaktige ledamoten samt Bergström talar om inte gäller nu utan var enbart aktuell under de år den första skatteflyktslagen var tillämplig innan omvägsrekvisitet försvann.¹⁰⁹ Omvägsrekvisitet som den skiljaktige ledamoten i skatterättsnämnden hänvisar till togs bort när den nya skatteflyktslagen infördes 1998 och rekvisitet skall därmed inte beaktas vid bedömningen av förfarandet. I förarbetena till skatteflyktslagen betonas att den var avsedd att användas mot fall som lagstiftaren inte gärna hade kunnat förutse.¹¹⁰ Det genomfördes i och med omarbetningen av bestämmelserna en rad olika förändringar på ”förvärsidan” men inte på ”överbärsidan” som det handlade om i detta förfarande. Eftersom lagstiftaren inte nämnde ovanstående situation och det faktum att situationen inte kunde ha varit allt för svår att kunna förutse vid omarbetningen skall förfarandet anses vara förenligt med reglerna på området. Frågan som återstår är varför Regeringsrätten inte valde att använda sedvanliga skatterättsliga tolkningsmetoder och på så vis bortse från försäljningen i mellanledet.

6.2.2.3 RÅ 2001 ref. 79 - Östersunds-fallet

I detta förhandsbesked hade Östersunds kommun för avsikt att skapa en aktiebolagsrättslig koncern genom att bilda ett aktiebolag och sedan avyttra sina direktägda bolag till detta nybildade moderbolag. Det nybildade moderbolaget, Stiftaren AB, kommer att förvärva kommunens bolag mot en räntebärande revers som kommer att innehas av Östersunds kommun. Reavinsten vid

¹⁰⁸ Bergström Sture, *A14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, 2002, s.292

¹⁰⁹ Hultqvist Anders, *Den nya skatteflyktslagen – vad har hänt?*, i Festskrift till Lindencrona, s. 203f

¹¹⁰ Prop. 1980/81:17 s.16

avyttringarna av aktierna, liksom ränteintäkterna, blir inte beskattade eftersom kommunen är ett inkomstskattebefriat subjekt. Stiftaren AB kommer genom mottagna koncernbidrag från de förvärvade vinstgivande dotterbolagen finansiera räntebetalningarna till innehavaren av reversen. För att undvika att bolagen kommer att få lämna koncernbidrag med högre belopp än den utdelning som annars skulle ha lämnats avser parterna att via aktieägartillskott lämna tillbaka ett belopp som motsvarar 72 % av lämnat koncernbidrag minskat med den utdelning som skulle ha utgått till kommunen om koncernen inte bildats. Eftersom vissa bolag normalt inte lämnar utdelning kommer aktieägartillskottet att uppgå till 72 % av lämnat koncernbidrag.

Skatterättsnämnden konstaterade att de rättshandlingar som parterna avsåg att medverka i ingick i ett förfarande som gav upphov till en skatteförmån. Genom förfarandet undgår de att betala statlig inkomstskatt på vinst motsvarande lämnade koncernbidrag samt betald ränta. Av handlingarna framgick det tydligt att detta var det huvudsakliga skälet för det planerade förfarandet. Skatterättsnämnden fann att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet eftersom skatteeffekten hade ett väsentligt samband med kommunens skattefrihet. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som skatterättsnämnden.

Bergström ansåg att det var naturligt att de vidtagna rättshandlingarna inte ansågs strida mot lagstiftningens syfte och att skatteflyktslagen inte var tillämplig. Detta eftersom skatteförmånen som uppkom för kommunen var knuten till kommunens skattefrihet och inte till ett förfarande som innebar att regler kringgås.¹¹¹ Den uppkomna skatteförmånen har, som skatterättsnämnden påpekade, ett väsentligt samband med kommunens skattefrihet och slutsatsen av det är att förfarandet inte kan strida mot lagstiftningens syfte. Jag delar Regeringsrättens avgörande.

6.2.2.4 RÅ 2006 not. 78 - Omvandling till Brf

Detta förhandsbesked handlade om ett bostadsaktiebolag vars verksamhet bestod i att förvalta en fastighet. Aktieägarna var fysiska personer och aktierna gav innehavarna rätt att, enligt vissa förutsättningar i bolagsordningen, hyra bostad i fastigheten. Bostadsbolagets intäkter, som ur skattesynpunkt var ett privatbostadsföretag, utgjordes av hyra och övriga upplåtelseavgifter. Aktieägarna ville ombilda bostadsaktiebolaget till en bostadsrättsförening och stod inför två olika ombildningsalternativ. Ett av alternativen väckte frågan om skatteflyktslagens tillämplighet. Tanken var att aktieinnehavarna (Delägarna) i bostadsaktiebolaget först bildar ett nytt aktiebolag, AB M. Ägarfördelningen skulle vara densamma som i bostadsaktiebolaget. Aktieägarna skulle sen överlåta sina aktier till

¹¹¹ Bergström Sture, *A14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, 2002, s.292

AB M för sina respektive omkostnadsbelopp. Aktieöverlåtelseerna medför att AB M blir ägare till lägenheterna, bolaget upplåter sedan dem i andra hand till Delägarna, därmed försvinner karaktären av privatbostadsföretag. Nästa steg är att Delägarna bildar en bostadsrättsförening till vilken de överlåter sina aktier i AB M för en köpeskilling motsvarande omkostnadsbeloppet för aktierna i AB M. Efter närmast påföljande årsskifte överlåter bostadsaktiebolaget fastigheten inklusive bygginventarier till bostadsrättsföreningen för bokfört värde. Som sista steg upplåter bostadsrättsföreningen bostadsrätten till Delägarna till just den lägenhet vederbörande disponerat på grundval av sitt tidigare aktieinnehav. Upplåtelsen sker mot att Delägarna erlägger en insats och upplåtelseavgift som tillsammans uppgår till samma belopp som köpeskillingen för respektive Delägars aktier i bostadsaktiebolaget vid överlåtelsen till AB M. Syftet med det angivna förfarandet är att skapa fullständig ägaridentitet mellan bostadsaktiebolaget och bostadsrättsföreningen, att undvika att någon förmögenhetsöverföring sker mellan aktieägarna eller till annan samt att bevara aktieägarnas ingångsvärden.

Skatterättsnämnden kom fram till att den framtida överlåtelsen av fastigheten inte leder till någon uttagsbeskattning. Bostadsaktiebolagets överlåtelse av fastigheten sker till underpris. Villkoren i 23 kap. IL skall vara uppfyllda för att uttagsbeskattning inte skall ske. Ett villkor som uppställs är att överlåtaren och förvärvaren skall vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag. Som företag räknas inte privatbostadsföretag vilket bl.a. innefattar svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget. Vid överlåtelsen av fastigheten till underpris är varken bostadsaktiebolaget eller föreningen ett privatbostadsföretag, de är med andra ord företag som omfattas av undantagsreglerna till uttagsbeskattning i 23 kap. IL. Skatterättsnämnden ansåg att det faktum att bolaget, före delägarnas överlåtelse av aktierna i bolaget till det nybildade bolaget, har varit ett privatbostadsföretag eller att bostadsrättsföreningen efter förvärvet av fastigheten kan komma att bli ett sådant företag inte är av betydelse. Skatterättsnämnden tillika Regeringsrätten kom här fram till, utan att motivera varför, att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet.

I detta fall hade jag önskat att skatterättsnämnden och Regeringsrätten motiverade varför de ansåg att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet. Om ovanstående konstruktion inte hade skapats hade reglerna om underprisöverlåtelser, 23 kap. IL, inte blivit tillämpliga eftersom överlåtaren var ett privatbostadsaktiebolag och därmed inte ett företag enligt 23:14 och 23:4 2 st. IL. Förfarande skulle därmed ha uttagsbeskattats i enlighet med 22 kap. IL och beskattats som om överlåtelsen av fastigheten

skett till marknadsvärdet. Frågan är varför skatterättsnämnden och Regeringsrätten inte ens diskuterar skatteflyktslagens tillämplighet i detta fall när de i tidigare, ovan refererade, fall med olika konstruktioner för att minska beskattningen diskuterar dess tillämplighet. För min del är det inte så självklart att skatteflyktslagen inte skall tillämpas att dess tillämplighet inte behöver diskuteras. Jag är snarare av den uppfattningen att den bör tillämpas i ovanstående fall. Det är en väsentlig skillnad i beskattning om överlåtelsen sker till underpris istället för marknadsvärdet. I och med att ovanstående förfarande leder till att underprisöverlåtelseregler i 23 kap. IL blir tillämpliga uppkommer en väsentlig skatteförmån. Även medverkanderekvisitet får anses vara uppfyllt eftersom bolaget i allra högsta grad har medverkat i förfarandet. Frågan är då om bolaget har några andra anledningar till det valda förfarandet som väger tyngre än skatteförmånen de erhåller. För att uppnå det syfte¹¹² som bolaget eftersträvar är ovanstående förfarande inte nödvändigt. Det enda godtagbara skälet till deras förfarande skulle i så fall vara att bevara ingångsvärdet i bostaden. Det anser jag dock inte väga mer än skatteförmånen de erhåller eftersom bostaden, förr eller senare, ändå måste beskattas vid en framtida avyttring. Jag anser att syftet med reglerna i 23 kap. IL är att stoppa just konstruktioner som denna. Lagstiftaren har tydligt meddelat detta i och med införande av ovanstående bestämmelser i 23 kap. IL. Även syftesrekvisitet anser jag vara uppfyllt.

6.2.2.5 RÅ 2007 ref. 85 - Industrivärden

I detta fall var det fråga om ett bolag, Nordinvest AB (N AB), som numera har fusionerats med moderbolaget, Industrivärden AB (IV AB). N AB var ett holdingbolag som mottog vinstutdelningar från dotterbolag för att sedan slussa dem vidare till IV AB. IV AB avyttrade tre stycken helägda dotterbolag till N AB till marknadspris. Överlåtelsen finansierades genom att IV AB lämnade ett aktieägartillskott på köpesumman samt att en nyemission gjordes för att öka upp aktiekapitalet. Efter förvärvet betalade N AB tillbaka aktieägartillskottet till IV AB vilket ledde till att en skuld på ca 1,6 miljarder kronor uppstod. N AB har betalat ränta på beloppet under tre år uppgående till totalt ca 250 miljoner kr. För att kunna finansiera räntebetalningarna har de mottagit koncernbidrag från andra rörelsedrivande bolag i IV-koncernen. Efter tre års räntebetalningar fusionerades N AB med IV AB och därmed blev IV AB direktägare av de tidigare tre avyttrade bolagen. IV AB är ett investmentföretag och de skall enligt svensk lagstiftning schablonbeskattas med två procent av deras innehav varje år. Realisationsvinster är skattefria och realisationsförluster är inte avdragsgilla. Intäktsräntor är skattepliktiga medan förvaltningskostnader och utgiftsräntor är avdragsgilla. Mottagna utdelningar är skattepliktiga medan beslutade utdelningar är avdragsgilla. Om ett investmentföretag innehar aktier i ett rörelsedrivande dotterföretag är utdelningar från dotterföretaget således i princip skattefria till den del de

¹¹² se 6.1.2.4, st. 1, sista meningen.

vidareutdelas. Denna beskattningsteknik innebär att vinsten i rörelsedrivande dotterföretaget kommer att beskattas två gånger, dels som inkomst av näringsverksamhet hos det rörelsedrivande dotterföretaget, dels som utdelning hos den enskilda aktieägaren i investmentföretaget. För att omöjliggöra undvikande av denna dubbelbeskattning föreligger det inte avdragsrätt för koncernbidrag till eller från ett investmentföretag. IV AB kunde därmed kvitta bort ränteintäkterna mot avdragsgill utdelning samt även att de rörelsedrivande bolagen som lämnade koncernbidrag till N AB minskade sin skattepliktiga inkomst.

Länsrätten konstaterade att IV AB hade medverkat i förfarandet samt att de därigenom hade uppnått skattefördelar. Den skatteförmån, ränteavdragen, som bolaget fått var enligt Länsrätten inte det övervägande skälet med förfarandet, utan det huvudsakliga skälet var att de rörelsedrivande dotterbolagen skulle undvika inkomstbeskattning för belopp motsvarande de koncernbidrag som lämnats. Skatteflyktslagen var således ej tillämplig. Kammarrätten gjorde en annan bedömning och ansåg att förfarandet framstod som praktiskt taget meningslöst om man bortsåg från intressegemenskapens skattefördelar. Skatteförmånen var enligt Kammarrättens bedömning således det huvudsakliga skälet för förfarandet. Kammarrätten ansåg även att ovanstående förfarande hade möjliggjort utdelning till IV AB med obeskattade medel vilket strider mot hela syftet med dubbelbeskattningen av aktiebolag och att koncernbidragsreglerna hade kringgåts. Skatteflyktslagen var tillämplig. Målet nådde slutligen Regeringsrätten som valde att gå på samma linje som i RÅ 2001 ref. 79, skatteflyktslagen var inte tillämplig på förfarandet.

Tivéus har kommenterat fallet och anser att det är glädjande att Regeringsrätten inte gett uttryck för någon annan uppfattning och trots storleken på förmånen av förfarandet valt att följa tidigare praxis och respektera det berättigade kravet på förutsebarhet. Vare sig räntebetalningarna går till skattesubjekt med särskild skattestatus, t.ex. investmentföretag, såsom ovan, eller till ett skattebefriat skattesubjekt, t.ex. en kommun, kan förfarandet inte angripas med skatteflyktslagen när transaktionerna sker på marknadsmässiga villkor. Någon principiell skillnad om mottagaren är ett begränsat skattskyldigt subjekt, en utländsk juridisk person, föreligger inte.¹¹³ Jag instämmer i Regeringsrättens avgörande. Förfarandet uppfyller inte syftesrekvisitet i skatteflyktslagen eftersom avdragsrätten för räntebetalningar är en grundläggande bestämmelse som regleras i 16:1 IL. Lagstiftaren har aktivt valt att inte begränsa avdragsrätten till att inte gälla för finansieringskostnader, med andra ord koncerninterna lån.

¹¹³ Tivéus Ulf, *Industrivärden-domarna och skatteflykt*, 2008, s.63f

6.2.2.6 Sammanfattning

I detta urval av förfarande som ovan finns refererade har Regeringsrätten inte valt att tillämpa skatteflyktslagen. Trenden är samma som när Regeringsrätten tillämpar skatteflyktslagen, det är inte någon nämnvärd diskussion om skatteförmåns-, medverkans- eller avsiktsrekvisitet utan fokus ligger på syftesrekvisitet.

I RÅ 2001 ref. 12 var det fråga ett fåmansföretag som erbjöd sina anställda att teckna ett förlagslån med konvertibla vinstandelsbevis i bolaget. Vinstandelsbeviset, som utgavs i euro, kunde efter en viss tid konverteras till aktier i bolaget och avkastningen på aktierna kom därmed att beskattas som inkomst av kapital istället för inkomst av tjänst eftersom 3:12-reglerna inte var tillämpliga på vinstandelsbevis utgivna i utländsk valuta. Skatterättsnämnden tillika Regeringsrätten kom fram till att reglerna rörande vinstandelsbevis och fåmansföretag nyss hade bearbetats av lagstiftaren och att denna miss att inte inkludera utländska valutor inte skulle ligga den skattskyldige till last.

I RÅ 2001 ref. 66 blev parterna inte beskattade för en underprisöverlåtelse när de sålde en verksamhet till två utländska, av dem själva, helägda bolag eftersom de lade in ett nybildat svenskt aktiebolag som ägare istället för dem själva innan försäljning. Skatterättsnämnden tillika Regeringsrätten kom här fram till att reglerna rörande förfarandet i fallet nyss hade omarbetats i och med införande av IL men att det aktuella förfarandet inte fanns omnämnt i förarbetena. Förfarandet låg därmed i linje med reglernas syfte och skatteflyktslagen tillämpades inte.

I RÅ 2001 ref. 79 avyttrade en kommun sina helägda rörelsedrivande dotterbolag mot räntebärande reverser till ett av dem själva helägt holdingbolag. På så vis undgick de att betala statlig inkomstskatt på vinst motsvarande lämnade koncernbidrag samt betald ränta. Skatteflyktslagen var inte tillämplig eftersom skatteförmånen hade väsentlig anknytning till att kommunen var skattebefriat.

I RÅ 2006 not. 78 var det fråga om en ombildning av ett bostadsaktiebolag till en bostadsrättsförening. Istället för att avyttra fastigheten direkt till bostadsrättsföreningen valde de att utföra en rad olika konstruktioner och på så vis inte bli uttagsbeskattade för överlåtelsen. Skatterättsnämnden och Regeringsrätten kom fram till att skatteflyktslagen inte var tillämplig utan att motivera varför.

I RÅ 2007 ref. 85 skapades ett internt lån genom att moderföretaget avyttrade tre stycken helägda dotterbolag till ett holdingbolag till marknadspris. Detta finansierades med aktieägartillskott av moderbolaget till holdingbolaget. På så vis uppkom en skuld som löpte med marknadsmässig ränta. Moderföretaget kunde därmed kvitta bort ränteintäkterna mot avdragsgill utdelning som de mottog av holdingbolaget. De rörelsedrivande bolagen minskade sin skattepliktiga inkomst genom att lämna koncernbidrag till holdingbolaget som det behövde för att finansiera

räntebetalningarna enligt reversen. Regeringsrätten valde att gå på samma linje som i RÅ 2001 ref. 79. Skatteflyktslagen var inte tillämplig.

6.3 Praxis innan ändringen 1998

6.3.1 Rättsfall där lagen har tillämpats

6.3.1.1 RÅ 1989 ref. 31 - Skapad förlust

Detta förhandsbesked handlade om AB X, som sedan december 1986 var ett helägt dotterbolag till AB Y. AB X ägdes tidigare av AB Z och gick under taxeringsåret 1986 med förlust. AB Z, när AB X fortfarande var dotterbolag till dem, lämnade ett aktieägartillskott till AB X som i sin tur lämnade ett koncernbidrag till AB Z på nästan motsvarande belopp. AB X vill kvitta sina framtida förväntade vinster under 1987 mot de tidigare givna koncernbidragen.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden ansåg att skatteflyktslagen inte var tillämplig. Detta eftersom en taxering på grundval av det förfarande, mottagande av aktieägartillskott och lämnande av koncernbidrag, inte kunde anses strida mot grunderna för någon skattebestämmelse. Regeringsrätten var av en annan uppfattning och ansåg att skatteflyktslagen var tillämplig. Det konstaterades att de faktiska förutsättningarna för koncernbidrag var uppfyllda för att AB X skulle få avdragsrätt för lämnat koncernbidrag till AB Z. Genom koncernbidraget, som möjliggjordes genom aktieägartillskottet från AB Z, skapades ett underskott hos AB X som i framtiden kunde utnyttjas som förlustavdrag. Förfarandet ansågs medföra en inte oväsentlig skatteförmån för AB X samt att transaktionerna med koncernbidrag och aktieägartillskott, vilka troligen genomfördes p.g.a. en framtida försäljning, framstod som praktiskt taget meningslösa om man bortsåg från skatteförmånen. Denna skapade förlust ansågs inte vara förenlig med koncernbidragsrätten.

Regeringsrätten konstaterade att de generella förutsättningarna för koncernbidrag, d.v.s. att dotterbolagets och moderbolagets verksamheter är av visst slag, att bidraget redovisas öppet, att dotterbolaget varit helägt under hela beskattningsåret och att moderbolaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget, var uppfyllda. Jag förstår Regeringsrättens resonemang och delar deras åsikt om att ett, på ovanstående sätt, skapat underskott inte är förenligt med koncernbidragsrätten. Frågan är varför Regeringsrätten inte valde att underkänna förfarandet på sedvanliga skatterättsliga tolkningsprinciper istället för att tillämpa skatteflyktslagen. För att göra koncernbidragsreglerna tydligare bör lagstiftaren istället införa en bestämmelse angående avdragsrätten på koncernbidrag som ställer krav på att koncernbidrag inte får ha som syfte att skapa förluster av ovanstående

slag. Se även RÅ 2000 ref.21 II som ovan finns citerat där Regeringsrätten fortsätter på samma spår som här.

6.3.1.2 RÅ 1989 ref. 83 - Fastighetsförsäljning I

Förutsättningarna i detta förhandsbesked var att en person, Roland B, bedrev byggnadsrörelse genom ett aktiebolag, Byggnads AB X, som ägdes gemensamt av Roland B och hans två döttrar. Byggnads AB X hade även ett helägt dotterbolag, Byggnads AB Y, som enbart var fastighetsförvaltande men som tidigare bedrivit byggnadsrörelse. Under denna tid uppförde bolaget en byggnad och den behandlades som anläggningstillgång. Byggnaden i dotterbolaget användes av moderbolaget för dess byggnadsrörelse. I moderbolaget fanns tre hyresfastigheter som redovisades som omsättningstillgångar. Roland ämnade sälja fastigheterna först till dotterbolaget för bokfört värde, sen till sig själv för marknadspris. Efter försäljningen säljs aktierna i moderbolaget till en extern köpare.

Regeringsrätten ansåg att det närmast till hands liggande förfarandet för att förverkliga sökandenas avsikt var att moderbolaget överlåter fastigheterna direkt till ägarna. Av ovanstående förutsättningar följer att de obeskattade vinstmedel som uppkommer genom fastighetsförsäljningen kommer att finnas hos dotterbolaget. Regeringsrätten gjorde samma tolkning som rättsnämnden och ansåg att avyttringen av aktierna i moderbolaget inte föll in under vinstbolagsbestämmelserna i 35 § 3 mom. 7 st. KL eftersom avyttringen avsåg moderbolagets aktier och inte dotterbolagets där den obeskattade vinsten fanns. Nästa fråga som Regeringsrätten ställdes inför var om skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. I det aktuella fallet var det klarlagt att förfarandet medförde en inte oväsentlig skatteförmån för ägarna och att, med hänsyn till omständigheterna, skatteförmånen kunde antas utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet eftersom en försäljning kunde ske på ett närmare till hands liggande sätt. Regeringsrätten kom fram till att förfarandet stred mot lagstiftningens grunder, i detta fall vinstbolagsbestämmelserna, eftersom en skärpt realisationsvinstbeskattning borde gälla när en skattskyldig överlåter aktier i aktiebolag som vid överlåtelsetillfället väsentligen framstår som ett tomt skal. I förarbetena stod det även att skattskyldiga som avsåg att överflytta rörelsetillgångar så att vinstmedel framträdde inte borde, genom en aktieöverlåtelse, få en väsentligt lägre skattebelastning än om vinstmedlen i bolaget redovisades till beskattning.

Förfarandet ovan är ett ganska uppenbart kringgående av vinstbolagsbestämmelserna. Jag delar Regeringsrättens avgörande om att det strider mot vinstbolagsbestämmelsernas syfte. Frågan är bara varför lagstiftaren inte valde att föra in ett förbud mot ovanstående förfarande när det diskuterades i förarbetena. Lagtexten är det primära tolkningsalternativet

i skatterätten, är den klar och tydlig skall det vara grunden för tolkning. Det mest naturliga vore att föra in förbudet som finns med i förarbetena i lagtexten för att göra det extra tydligt och förenkla beskattningsförfarandet för den skattskyldige. Jag ställer mig kritisk till denna metod att tillämpa lagstiftningen, om bestämmelsen hade införts i lagtexten hade skatteflyktslagen inte varit aktuell att tillämpa.

6.3.1.3 RÅ 1990 ref. 22 - Fastighetsförsäljning II

Omständigheterna i detta förhandsbesked var att en person, X, hade för avsikt att förvärva en fastighet för en köpeskilling på 2 miljoner kr samt att under samma år sälja fastigheten till ett av hans underåriga barns aktiebolag för en halv miljon kr. Fastighetens taxeringsvärde var samma som försäljningssumman på en halv miljon kr. Genom detta förfarande uppkom en realisationsförlust på 1,5 miljoner kr.

I och med ovanstående förfarande kringgicks bestämmelserna i 36 § KL, en stoppregel, som innebar att avdrag för realisationsförlust bara medgavs om fastigheten avyttrades till marknadspris. Regeringsrätten ansåg att det var klarlagt att förfarandet, jämfört med en direktförsäljning, medförde en inte oväsentlig skatteförmån för X och att skatteförmånen kunde antas utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet. Ovanstående bestämmelse i KL får anses ge uttryck för principen att avsiktligt framkallade realisationsförluster vid avyttring av fastigheter till närstående personer inte är avdragsgilla. En taxering som leder till att avdrag medges för realisationsförlust på grund av den tilltänkta avyttringen till aktiebolaget måste därför anses oförenlig med lagstiftningens grunder. Regeringsrätten fann därför att lagen om skatteflykt var tillämplig på förfarandet.

Bergström var tveksam till Regeringsrättens tillämpning av skatteflyktslagen i ovanstående fall. Han menade att s.k. stoppregler, som vi ovan har att göra med, skulle tolkas försiktigt. Endast de fall som beskrivs i regeln skulle drabbas av dess rättsverkningar. Har en stoppregel uttryckligen angivit vilka subjekt som regeln omfattar eller inom vilken tid olika rättshandlingar skall företas, får det antas att rättshandlingar vidtagna av andra subjekt än de som anges i regeln, eller rättshandlingar som företagits efter angivna tidsfristers utgång, inte strider mot lagstiftningens grunder. Om den skattskyldige istället har, genom olika sinnrika konstruktioner, försökt att kringgå stoppregler på ett sätt som lagstiftaren inte gärna kunnat förutse vid lagens tillkomst, har Regeringsrätten ansett att ett sådant förfarande strider mot lagstiftningens grunder. Bergström var av den uppfattningen att Regeringsrätten istället bör angripa problematiken med sedvanliga skatterättsliga tolkningsprinciper.¹¹⁴ Jag delar Regeringsrättens uppfattning, dock inte tillämpningen av skatteflyktslagen. Bestämmelserna i 36 § KL får anses ge uttryck för principen att avsiktligt framkallade

¹¹⁴ Bergström Sture, *A14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, 1991, s.406f

realisationsförluster vid avyttring av fastigheter till närstående personer inte är avdragsgilla. När X valde att sälja fastigheten till ett av hans barns aktiebolag istället för direkt till barnet blev inte 36 § KL tillämplig. Samma slutresultat kunde enklare nås med hjälp av sedvanliga skatterättsliga tolkningsprinciper som Bergström påpekade. Det är ologiskt att tillämpa skatteflyktslagen när möjlighet finns att fränkänna förfarandets skatterättsliga verkan genom att se till förfarandets verkliga innebörd.

6.3.1.4 RÅ 1990 ref. 101 I och II - Utdelningsfonderna

I detta förhandsbesked förvärvade en person ett visst antal andelar i en utdelningsfond. Dagen efter erhöll personen utdelning på fondbesittningen och redan dagen efter utdelningen såldes andelarna i utdelningsfonden med förlust.

Regeringsrätten konstaterade att lagstiftaren infört en bestämmelse som reglerade beskattningen vid avyttring av andelar i så kallade avkastningsfonder. Genom lagstiftningen förhindrades att fonderna utnyttjades för förfaranden som var inriktade på att omvandla realisationsvinster till kapitalintäkter, med andra ord växling av inkomstslag. Kort därefter uppkom en ny variant, utdelningsfonder. Utmärkande för dessa fonder var att de, trots att fondbesittningen inte var placerad på samma sätt som i avkastningsfonderna, skulle kunna ge en hög utdelning som omfattade inte endast uppburna utdelnings och ränteinkomster utan även realiserade vinster och till fonden inbetalda överkurser. Syftet med transaktionerna var att deltagaren fick en kapitalintäkt, en utdelning, samt en realisationsförlust som beloppsmässigt i princip svarade mot utdelningen och transaktionskostnaderna. Regeringsrätten kom fram till att skatteflyktslagen var tillämplig eftersom syftet med den lagstiftning som infördes var att förhindra att avkastningsfonderna i fortsättningen användes för växlingsförfaranden. Det aktuella förfarandet, som i sak var identiskt med det som lagstiftningen var avsedd att förhindra, var inte förenligt med lagstiftningens grunder och syfte. RÅ 1990 ref. 101 II hade liknande förutsättningar och fick därmed samma utgång som ovanstående fall.

Bergström ansåg att endast de fall som beskrivs i så kallade stoppregler skall drabbas av dess rättsverkningar och förfaranden som faller utanför regelns ordalydelse skall inte drabbas av den. Rekvisitet lagstiftningens grunder har i praxis inte ansetts uppfyllt när ett rekvisit i en stoppregel inte varit uppfyllt och förfarandet inte varit uppenbart konstlat. I detta fall var det dock fråga om ett uppenbart kringgående av stoppreglerna på ett sätt som lagstiftaren inte gärna kunnat förutse vid lagens tillkomst och därmed ansågs det strida mot lagstiftningens grunder. Bergström ställde sig tveksam till Regeringsrättens tillämpning av skatteflyktslagen i detta fall, han ansåg att problemet skulle kunna angripas med hjälp av vanliga skatterättsliga

tolkningsprinciper.¹¹⁵ Oavsett om det var en stoppregel eller inte anser jag att detta fall fick ett korrekt utfall, dock inte på den grund att skatteflyktslagen tillämpades. Det är i princip omöjligt för lagstiftaren att täcka in alla möjliga tänkbara situationer vid införandet av nya bestämmelser. I detta fall var det fråga om en tidigare införd stoppregel vars avsikt var att förbjuda avkastningsfonder. När det sedan skapas utdelningsfonder, vars syfte och funktion i princip var identiska med avkastningsfonderna, är det inte svårt att konstatera att även ett sådant förfarande skulle ogillas av lagstiftaren om denne hade vetskap om det vid införandet av bestämmelsen. Något som ter sig märkligt är varför Regeringsrätten väljer att tillämpa skatteflyktslagen när de på ett enklare sätt kan angripa förfarandet med sedvanliga skatterättsliga tolkningsmetoder på den grund att det inte är en verklig förlust.

6.3.1.5 RÅ 1997 ref. 67 - Fiktiv förlust

Detta förhandsbesked handlade om Stig O som var ägare till Stigols Företagskonsult AB (Stigols). Företaget hade i sin tur ett dotterbolag som, tillika moderbolaget, bedrev konsultverksamhet rörande ekonomisk rådgivning. En annan person, Dag E, hade för avsikt att förvärva samtliga aktier i Stigols, detta efter bokslutet men innan bolagsstämman. Stigols skulle i samband med aktieöverlåtelsen komma att upphöra med den nuvarande verksamheten. Köpeskillingen skulle motsvara 100 % av beskattat kapital och 72 % av obeskattat kapital. På Stigols bolagsstämma fattades beslut om att samtliga fria vinstmedel skulle delas ut till Dag E. En del av utdelningen skulle bli skattefri enligt dåvarande regler, 3 § SIL, den så kallade lättnadsregeln. Efter utdelningen avsåg Dag E att avyttra aktierna i Stigols och köpeskillingen beräknades understiga anskaffningskostnaden för aktierna med ett belopp motsvarande aktieutdelningen han erhållit. En betydelsefull ekonomisk fråga var i vad mån den skattefria delen av den utdelning som erhållits vid reaförlustens beräkning skall frånräknas anskaffningskostnaden för aktierna.

Skatterättsnämnden kom fram till att en förlust, för att vara avdragsgill, skall vara en verklig förlust och inte enbart en fiktiv. Realisationsförlusten skulle därmed minskas med den skattefria utdelningen eftersom det var en fiktiv förlust. De tog med andra ord aldrig ställning till om skatteflyktslagen var tillämplig eller ej. Regeringsrätten kom fram till att mottagen skattefri utdelning inte skulle påverka avdraget för realisationsförlusten, trots att förfarandet tillkommit av skatteskal. Detta med hänsyn till reglernas utformning och då det i lagstiftningen regleras det fall att en aktie under samma beskattningsår har innehafts av flera personer efter varandra. Regeringsrätten ansåg dock att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet eftersom det förelåg en skatteförmån då förfarandet skattemässigt sammantaget hade

¹¹⁵ Bergström Sture, *A14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, 1991, s.406f

gett upphov till ett underskott trots att det ekonomiskt sett inte lett till vare sig vinst eller förlust. Även om förmånens exakta belopp inte var preciserat var den ändock att anse som ej oväsentlig. Vidare förelåg inga andra skäl än skatteskal för förfarandet och det stred mot grunderna för lättnadsreglerna.

Bergström ansåg att det aktuella förfarandet innebar att skapa en icke verklig förlust. Det hade varit naturligare att vägra avdrag för denna förlust såsom en icke verklig förlust än att tillämpa skatteflyktslagen.¹¹⁶ Efter en grundlig genomgång av lättnadsreglernas syfte konstaterade Regeringsrätten att skatteflyktslagen var tillämplig. Jag kan dock inte förstå varför Regeringsrätten väljer att tillämpa skatteflyktslagen när det, som Bergström poängterar, lättare går att angripa problemet med sedvanliga skatterättsliga tolkningsmetoder. Rubriceringen av avtalen spelar ingen roll, det är de faktiska transaktionerna som skall bedömas. I detta fall borde Regeringsrätten istället ha fränkämt transaktionerna dess verkan eftersom det inte är en verklig förlust.

6.3.1.6 Sammanfattning

I de fem ovan refererade fallen valde Regeringsrätten att tillämpa skatteflyktslagen. Återigen är det en knapphändig diskussion angående de tre första rekvisiten. I vissa fall diskuteras syftesrekvisitet ingående.

I RÅ 1989 ref. 31 kom Regeringsrätten fram till att skapade förluster inte var förenligt med koncernbidragsrätten. Moderbolaget lämnade aktieägartillskott till dotterbolaget som i sin tur lämnade ett koncernbidrag till moderbolaget och skapade på så vis en förlust som skulle användas till kvittning mot framtida vinster.

RÅ 1989 ref. 83 handlade om ett aktiebolag som förvaltade fastigheter. Fastigheterna såldes för bokfört värde till dess dotterbolag och sedan för marknadspris till ägaren av moderbolaget. Regeringsrätten kom fram till att förfarandet var förenligt med vinstbolagsreglerna eftersom det var moderföretagets aktier som såldes och inte dotterbolagets där vinsten var lokaliserad. De ansåg dock att skatteflyktslagen var tillämplig eftersom förfarandet stred mot vinstbolagsbestämmelsernas syfte.

I RÅ 1990 ref. 22 sålde ett aktiebolag en fastighet till ett av ägarens barns aktiebolag till en summa som kraftigt understeg den tidigare köpeskillingen. Genom det förfarandet gick parterna runt en regel som inte medgav avdrag för realisationsförlust om fastigheten inte såldes till marknadsvärdet. Regeringsrätten kom fram till att Skatteflyktslagen var tillämplig eftersom det var fråga om en avsiktligt framkallad realisationsförlust genom en fastighetsförsäljning till närstående. Detta stred mot syftet med bestämmelserna.

¹¹⁶ Bergström Sture, *A14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, 1998, s.361

I 1990 ref. 101 I och II köptes andelar i utdelningsfonder som sedan, efter några dagar, kom att säljas med förlust efter det att utdelning givits. Regeringsrätten kom fram till att skatteflyktslagen var tillämplig eftersom det en kort tid innan hade införts stoppregler rörande avkastningsfonder, som hade samma syfte som utdelningsfonderna, att växla inkomstslag. Förfarandet, som i princip var identiskt med avkastningsfondsförfarandet, var inte förenligt med bestämmelsens syfte.

I RÅ 1997 ref. 67 köpte en person ett aktiebolag, detta efter bokslutet men innan bolagsstämman. På stämman fattades sedan beslut om att samtliga fria vinstmedel skulle delas ut till ägaren, utdelningen var enligt en bestämmelse skattefri. Aktierna avyttrades senare till en summa som understeg anskaffningsvärdet vilket resulterade i att en realisationsförlust uppkom. Regeringsrätten ansåg att skatteflyktslagen var tillämplig efter det enbart var en skattemässig förlust som hade skapats, ingen reell vinst eller förlust förelåg.

6.3.2 Rättsfall där lagen inte har tillämpats

6.3.2.1 RÅ 1992 ref. 21 I - Investorleasing

Fallet handlade om ett bolag som tillverkade elektriska ugnar och var mycket vinstgivande med en omsättning på ca 90 miljoner kr. Bolaget förvärvade inventarier för ca 48 miljoner kr från tre olika finansbolag, Finax AB, Svenska Finans AB och Finans AB Nyckeln. Samma dag hyrdes inventarierna ut till säljarna genom leasingavtal. Uthyrningsverksamheten deklarerades tillsammans med den andra verksamheten. Bolaget yrkade avskrivning på inventarierna med ca 14 miljoner, 30 % av köpeskillingen, som bedömdes motsvara uthyrningsverksamhetens underskott. Underskottet kvittades mot den andra verksamhetens överskott och nedbringade nettointäkten i rörelsen med samma belopp. En grundläggande fråga i fallet var om leasingverksamheten utgjorde en rörelse i KL:s mening och därmed var berättigade till avdrag för värdeminskning av vissa inventarier.

Regeringsrätten konstaterade inledningsvis att leasingverksamheten utgjorde en rörelse eftersom den hade vinstsyfte, var självständig och att den hade varit yrkesmässig. Frågan var dock om förfarande kunde angripas med stöd av skatteflyktslagen. Regeringsrätten fann att ovanstående förfarande medförde en inte oväsentlig skatteförmån för bolaget och att skatteförmånen utgjorde det huvudsakliga skälet för förfarandet. Regeringsrätten kom fram till att förfarandet inte stred mot lagstiftningens grunder eftersom det inte stred mot grunderna för beskattning av rörelse och reglerna om värdeminskning på inventarier. Enligt bestämmelserna i KL var det möjligt att göra avdrag för värdeminskning, inte bara till det belopp som motsvarar den faktiskt värdeminskningen, utan till ett högre belopp som innebar en viss överavskrivning. Ett grundläggande drag i rörelsebeskattningen är att den ger goda möjligheter att skapa

obeskattade reserver. Överavskrivning på inventarier är en av flera tillåtna metoder som syftar till att göra det möjligt att bygga upp sådana reserver. Det skall tilläggas att det saknas särskilda regler, beträffande inventarier, om avdragsbegränsning motsvarande dem som gäller ifråga om så kallade bokslutslager. Den omständigheten att inventarierna som anskaffats för leasingverksamheten inte har direkt anknytning till bolagets verksamhet i övrigt är inget hinder för avdrag. I målet har avskrivningsreglerna beträffande inventarier använts för att skjuta upp beskattningen av inkomst av bolagets tillverknings- och försäljningsverksamhet.

Bergström ansåg att det var naturligt att förfarandet att skapa underskottsavdrag genom överavskrivningar inte ansågs strida mot lagstiftningens grunder. Reglerna om räkningsenlig avskrivning är schablonregler, som är avsedda att ge rätt till höga avskrivningar, även om inventarierna anskaffats under slutet av beskattningsåret.¹¹⁷ Jag delar Regeringsrättens och Bergströms åsikter. Överavskrivningar på inventarier är en grundläggande drag i rörelsebeskattningen och är en möjlighet till att bygga upp obeskattade reserver. Det är därför logiskt att skatteflyktslagen inte tillämpades.

6.3.2.2 RÅ 1994 ref. 52 - Capinova

Fallet handlade om en koncern, Octanova, som under 1987 bildade en stor mängd kommanditbolag med sina två dotterbolag som delägare. Ett av dotterbolagen, KMC, var komplementär och det andra, C AB, kommanditdelägare med en insats på 1000 kr. Andelarna kom sedan att säljas. KMC överlät sin komplementärandel i ett av kommanditbolagen, Hannafjorton, till dels M och dels tre anhöriga till M den 23 november 1987. Vid försäljningen av andelen upprättades ett nytt kommanditbolagsavtal. I avtalet sades att kommanditdelägaren, C AB, skulle tillse att lån uppgående till maximalt 105 miljoner kr togs upp på marknadsmässiga villkor att användas för Hannafjortons räkning. Den 9 november överfördes 12 miljoner kr från Octanova till Hannafjorton via KMC och därefter åter till Octanova. Den första överföringen var insatskapital och den andre utgjorde förskottsrenta på ett lån om ca 100 miljoner kr som sedan skulle tas. M sålde senare sin andel i Hannafjorton till en idrottsklubb. Genom detta förfarande försökte delägaren utnyttja den så kallade dubbla avdragsrätten, dels avdrag för bolagets underskott såsom underskottsavdrag och dels en avdragsgill reaförlust vid avyttringen av andelarna i bolaget.

Regeringsrätten kom fram till att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas eftersom förfarandet inte stred mot lagstiftningens grunder. Regeringen motiverade sin slutsats med att den så kallade

¹¹⁷ Bergström Sture, *A14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, 1993, s.342

dubbla avdragsrätten grundande sig på en lagtolkning som gjorts tidigare i praxis och som motsvarar gällande rätt.

Jag delar Regeringsrätten bedömning av förfarandet. Det fanns sedan tidigare en praxis om den så kallade dubbla avdragsrätten och förfarandet som ovan finns refererat låg i linje med den. Förfarandet stred med andra ord inte mot grunderna i avdragsrätten.

6.3.2.3 RÅ 1994 ref. 56 - Bolact

Omständigheterna i fallet var att Marianne G. köpte 5 000 aktier i Förvaltnings AB Bolact som vid köpetillfället var ett skalbolag vars enda tillgång bestod av en räntelös fordran på moderbolaget. Några månader efter köpet, dock enbart ett par dagar efter det att köpeskillingen erlagts, erhöll hon en utdelning som nästan uppgick till köpeskillingen. Samtidigt som köpeskillingen erlades återbetalade moderbolaget skulden till Bolact. Samma dag som aktieutdelningen erhöles sålde Marianne G. aktierna för en, i förhållande till köpeskillingen, liten summa pengar. Förlusten som uppstod kvittades mot realisationsvinster på andra aktier. Utdelningen på aktierna i Bolact togs upp som inkomst av kapital och kvittades mot skuldräntor.

Regeringsrätten konstaterade att det var klart att det aktuella förfarandet medförde en inte oväsentlig skatteförmån för Marianne G. De ansåg också att det var klart att uppnåendet av denna skatteförmån utgjort skälet för förfarandet. Regeringsrätten har tidigare ansett, se RÅ 1990 ref. 101 I och II, att taxeringar på grundval av förfaranden avseende så kallade utdelningsfonder, som bedömdes vara i sak identiska med sådana som lagstiftningen om avkastningsfonderna var avsedd att förhindra, stred mot lagstiftningens grunder. Den av Marianne G. använda metoden för växling av intäktsslag innefattar rättshandlingar med anknytning till ett aktiebolag och inte till någon form av fond. Regeringsrätten ansåg att ovanstående metod, att förvandla realisationsvinster till kapitalintäkter genom förvärv av aktier i direkt anslutning till utdelningstidpunkten i kombination med försäljning av samma aktier omedelbart därefter, var sedan länge allmänt känt och ofta tillämpat. Lagstiftaren hade inte ingripit mot sådana transaktioner, vare sig de avsett enstaka aktier eller skett i större omfattning och i organiserad form. Det av Marianne G. valda förfarandet ansågs inte strida mot grunderna för den då gällande lagstiftningen om begränsning av avdragsrätten för underskott. Inte heller kunde förfarandet anses strida mot grunderna för den då gällande stopplagstiftningen, som specifikt gällde beskattning vid avyttring av andel i avkastningsfond och således tog sikte på en helt annan och klart definierad typ av transaktion än den nu aktuella. Det förhållandet att transaktionerna utgjorde led i ett sammanhållet och huvudsakligen förutbestämt förfarande, som skett under kort tid och som haft syftet att undgå beskattning i form av tilläggsbelopp,

innebar i sig inte att grund för tillämpning av skatteflyktslagen förelåg.

Det är logiskt att Regeringsrätten inte valde att tillämpa skatteflyktslagen i detta förfarande. Regeringsrätten har tidigare tillämpat skatteflyktslagen när det har gällt utdelningsfonder, detta p.g.a. att det tidigare hade införts stoppregler mot avkastningsfonder, som i princip var identiska med utdelningsfonderna. I detta förfarande var det fråga om aktieköp och inte köp av fondandelar. Regeringsrätten har i ett senare fall, RÅ 1997 ref. 67, konstaterat att skatteflyktslagen var tillämplig när en person köpte aktier i ett bolag som sedan såldes direkt efter utdelning. Skillnaden mellan fallet som ovan finns refererat och det senare avgörandet var att utdelningen som erhöles var skattefri i det senare avgörandet, detta p.g.a. en så kallad lättnadsregel. I detta fall var förfarandet sedan länge känt av allmänheten och lagstiftaren. Lagstiftaren hade valt att inte ingripa mot sådana förfaranden och det är därför logiskt att dennes efterföljande tystnad inte skall vara till nackdel för den skattskyldige.

6.3.2.4 RÅ 1995 ref. 84 - Emission av konvertibla skuldebrev

Detta fall handlade om en person, A, som deltagit i ett skatteupplägg. A anskaffade aktier i ett aktiebolag och vid aktieförvärvet stod det klart att aktiebolaget skulle genomföra en emission av konvertibla skuldebrev med sådana villkor att företrädesrätten att delta i emissionen skulle få ett betydande värde. Kort tid efter det att företrädesrätten till teckning utnyttjats avyttrades aktierna med en betydande deklarerad realisationsförlust som sedan användes för att kvitta en realisationsvinst.

När A förvärvade aktierna i bolaget hade bolagsstämman ännu inte fattat något beslut om emission av konvertibla skuldebrev eller om villkoren för en sådan emission. Någon företrädesrätt till teckning existerade inte då. Regeringsrätten ansåg däremot att det var ställt utom allt tvivel att A vid förvärvet hade vetskap om den planerade emissionen och den företrädesrätt att teckna konvertibler som skulle komma att erbjudas. A betalade ett kraftigt överpris för aktierna och priset hade bestämts med hänsyn till den kommande emissionen och de ekonomiska verkningar som var förenade därmed, bl.a. underskotts- eller förlustavdrag. Regeringsrätten ansåg inte att skatteflyktslagen var tillämplig eftersom förfarandet inte stred mot lagstiftningens grunder då ovanstående tillvägagångssätt var känt av lagstiftaren vid lagens tillkomst och skall därmed ligga denne till last.

Bergström delade Regeringsrättens avgörande med hänsyn till att lagstiftaren tycks ha accepterat att reglerna kunde utnyttjas på detta sätt. Det är därmed naturligt att Regeringsrätten inte valde att underkänna

förfarandet.¹¹⁸ Jag delar Regeringsrättens uppfattning, ett av lagstiftaren tidigare känt förfarande skall inte ligga den skattskyldige till last.

6.3.2.5 Sammanfattning

Samtliga fall är relativt välmotiverade av Regeringsrätten vilket gör det lättare att förstå deras tankesätt.

RÅ 1992 ref. 21 I handlade om ett bolag, vars verksamhet bestod av att tillverka elektriska ugnar, som förvärvat inventarier av tre finansbolag för att sedan hyra ut dem till finansbolagen igen. Frågan var om uthyrningsverksamheten var att anse som en rörelse och därmed berättigad till värdeminskningssavdrag. Regeringsrätten kom fram till att så var fallet samt att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet på den grund att förfarandet inte stred mot grunderna för beskattning av rörelse och reglerna om värdeminskning på inventarier.

RÅ 1994 ref. 52 handlade om ett moderbolag som skapade ett antal kommanditbolag med sina två dotterbolag som delägare. Kommanditbolagsandelarna såldes senare till externa köpare som kunde utnyttja den dubbla avdragsrätten, dels göra avdrag för bolagets underskott såsom underskottsavdrag och dels en avdragsgill reaförlust vid avyttringen av andelarna i bolaget. Regeringsrätten kom fram till att skatteflyktslagen inte var tillämplig på den grund att förfarandet inte stred mot lagstiftningens grunder samt att den dubbla avdragsrätten var något som sedan länge var en väl vedertagen praxis.

I RÅ 1994 ref. 56 kom Regeringsrätten fram till att det inte stred mot lagstiftningens syfte att köpa aktier för att sedan sälja dem direkt efter erhållen utdelning. Förlusten som uppstod kvittades mot realisationsvinster på andra aktier. Utdelningen togs upp som inkomst av kapital och kvittades mot skuldräntor. Förfarandet var känt av lagstiftaren men denne hade valt att inte åtgärda problemet. Skatteflyktslagen tillämpades därmed ej.

I RÅ 1995 ref. 84 var det fråga om en person som köpt aktier till ett överpris i ett bolag vars avsikt var att nyemittera konvertibla skuldebrev. Efter försäljningen uppstod en realisationsförlust som kunde utnyttjas mot kvittning. Regeringsrätten kom fram till att förfarandet inte stred mot lagstiftningens grunder eftersom förfarandet sedan länge varit känt av lagstiftaren.

6.4 Allmänna slutsatser om tillämpningen

Skatteflyktslagen har hittills tillämpats sparsamt. Lagen har i sin nya lydelse prövats av Regeringsrätten i ett drygt tjugotal mål och tillämpats i fem fall, som ovan finns refererade.¹¹⁹ Av ovanstående nitton utvalda referat är fjorton överklagade förhandsbesked.

¹¹⁸ Bergström Sture, *A14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, 1996, s.359

¹¹⁹ Rosander Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, s.113

Skatterättsnämnden och Regeringsrätten besvarar inte alltid frågan om skatteflyktslagen är tillämplig eller ej vid en ansökan om förhandsbesked. Detta p.g.a. att det oftast ställs ett flertal frågor och frågan om skatteflyktslagens tillämplighet för det mesta ställs i slutet av den skattskyldiges frågor. I många fall blir det inte ens aktuellt att diskutera dess tillämplighet för att någon av de tidigare ställda frågorna i ansökan om förhandsbesked redan har besvarat och löst problematiken.

När lagstiftaren nu har valt att införa en skatteflyktslag med öppna rekvisit såsom syftesrekvisitet lägger de automatiskt över mycket av ansvaret för vidareutvecklingen på rättstillämparen, eller snarare sagt, den ges väldigt stort utrymme i sina tolkningar. Bland målen där Regeringsrätten och skatterättsnämnden har prövat skatteflyktslagens tillämplighet finns det många exempel på när de har valt att inte kommentera varför skatteflyktslagen har blivit tillämplig eller ej. Detta är beklagligt eftersom det är viktigt med en rik och välmotiverad praxis när det gäller generalklausuler som skatteflyktslagen. Jag tycker inte att rättstillämparen har lyckats att fullgöra detta ansvar med tanke på den bristfälliga och dåligt motiverade praxisen rörande skatteflyktslagen. Vad Regeringsrättens och skatterättsnämndens ovilja att motivera sina slutsatser beror på går enbart att spekulera i. En teori kan vara att de anser att utgången är så självklar att den inte behöver motiveras. För att gagna rättssäkerheten och förutsebarheten önskar jag att Regeringsrätten och skatterättsnämnden i framtiden väljer att motivera sina slutsatser mer ingående.

När Regeringsrätten och skatterättsnämnden väl motiverar skatteflyktslagens tillämplighet tar de i princip aldrig upp de tre första rekvisiten, skatteförmåns-, medverkans- samt avsiktsrekvisitet, till diskussion utan konstaterar enbart att de är uppfyllda. Rekvisiten är dock inte nämnvärt svårtolkade vilket gör Regeringsrättens och skatterättsnämndens tillvägagångssätt förståeligt. Det är inte oväntat syftesrekvisitet som skapar mest diskussion hos skatterättsnämnden och Regeringsrätten. För att rekvisitet skall anses uppfyllt krävs det att ett förfarande strider mot syftet med lagstiftningen. Det är förståeligt att det är just det rekvisitet som, i de fall där tillämpligheten diskuteras, kommenteras och diskuteras flitigast eftersom det är ett rekvisit som ger många tolkningsmöjligheter.

Det är svårt att, ur de förfaranden som refereras och kommenteras ovan, dra några slutsatser om skatteflyktslagens tillämplighet. Det finns dock vissa omständigheter som gör att skatteflyktslagen aldrig blir tillämplig. Av RÅ 1994 ref. 56, 1995 ref. 84 och 2001 ref. 12 följer att en skattskyldig inte kan bli bunden av lagstiftarens passivitet. I dessa tre fall kom Regeringsrätten fram till att om lagstiftaren var medveten om att det finns vissa möjligheter att undkomma, eller att minska, beskattningen blir skatteflyktslagen inte tillämplig. Regeringsrätten ansåg i de fallen att lagstiftarens passivitet var ett tecken på att denne valt att i tysthet acceptera förfarandena. Det går dock ur Regeringsrättens avgörande att göra skillnad på två olika förfaranden. Det

går en gräns mellan vad lagstiftaren själv har tagit upp i förarbetena och vad annan skatterättslig expertis har uttalat. I RÅ 2000 ref. 21 I upptäcktes och kommenterades en möjlighet till att undgå beskattning tidigt av en skribent i Skattenytt. Regeringsrätten ansåg dock att skatteflyktslagen var tillämplig eftersom lagstiftaren inte hade vetskap om förfarandet vid skapandet av bestämmelsen utan först kort efter införandet.

Två andra avgöranden som är av intresse är RÅ 2001 ref. 79 samt 2007 ref. 85. Det så kallade Östersundsfallet, RÅ 2001 ref. 79, är något av en inkörspport till avgörandet i Industrivärdenfallet. Förfarandena liknar varandra i stor utsträckning, dock var det i Östersundsfallet en kommun som erhöll skattefördelarna och i Industrivärdenfallet ett investmentbolag. Kontentan av fallen är att det är förenligt med skattelagstiftningen att, genom internöverlåtelser av aktier, skapa ett skuldförhållande som löper med marknadsmässig ränta och på så vis minska den beskattningsbara inkomsten.

Av RÅ 2002 ref. 24 och 2006 not. 89 följer att skatteflyktslagen blir tillämplig på förfaranden avseende skapad koncernbidragsrätt genom tidsbegränsat ägande. I det senare fallet, som inte kommenteras vidare ingående av Regeringsrätten, hänvisar Regeringsrätten till det tidigare uttalandet. Rättsläget bör, efter dessa avgöranden, vara att skatteflyktslagen blir tillämplig på förfaranden i framtiden där koncernbidragsrätten är skapad genom ett redan förutbestämt tidsbegränsat ägande. Detta bör ligga i linje med koncernbidragsreglernas syfte eftersom dess primära syfte är att skapa likformighet och neutralitet i skattesystemet för att driva företagsverksamhet i ett enda bolag och flera bolag i en koncern.

I RÅ 1989 ref. 31 och 2000 ref. 21 II konstaterar Regeringsrätten att skatteflyktslagen blir tillämplig när koncernbidrag skickas vid så kallade skapade förluster. I båda fallen skapades förluster genom att moderbolagen gav aktieägartillskott till dotterbolagen som sedan skickade koncernbidrag tillbaka till moderbolagen, detta för att skapa förluster för framtida kvittningsmöjligheter. Efter dessa avgöranden bör rättsläget vara att skatteflyktslagen blir tillämplig när koncernbidrag, som finansierats genom aktieägartillskott, skickas för att skapa förluster. I RÅ 1997 ref. 67 handlade det också om en skapad förlust som inte var en ekonomisk förlust utan enbart en skattemässig förlust. Av dessa tre avgöranden bör rättsläget vara att skatteflyktslagen blir tillämplig när det uppstår skapade förluster som inte är ekonomiska förluster utan enbart skattemässiga. Med andra ord måste en förlust vara en verklig förlust, d.v.s. att en värdeminskning verkligen har skett, och inte enbart en skattemässig förlust.

Det är svårt att ur de ovan refererade och kommenterade fallen dra några mera slutsatser. Det infinner sig en viss känsla av ovisshet när skatteflyktslagen skall tillämpas eller inte. Ett fall som visar tecken på detta är, RÅ 2006 not. 78, där både skatterättsnämnden och Regeringsrätten valde att inte tillämpa skatteflyktslagen utan att motivera varför. För min del är det inte självklart att den inte skall tillämpas. Jag är snarare av motsatt

uppfattning, att skatteflyktslagen skall tillämpas. Detta med tanke på att andra refererade och kommenterade förfaranden i uppsatsen med liknande inslag av strukturförändringar för att undvika beskattning har lett till en tillämpning av skatteflyktslagen.

Jag är av den uppfattningen att skatteflyktslagen fyller en viktig funktion i skatterätten. När vanliga skatterättsliga tolkningsprinciper inte ger ett tillfredställande resultat är skatteflyktslagen ett bra verktyg för att effektivisera och komplettera lagtexten. Som huvudregel är lagtexten den primära källan under förutsättning att den är klar och tydlig. I många av de refererade fallen kringgås regler genom sinnrika konstruktioner som inte lagtexten omfattar. Vid första anblick är förfarandena förenliga med lagtextens ordalydelse och om så är fallet skall inte ledning sökas i övriga källor. Skatteflyktslagen är där ett bra komplement. I vissa fall skulle Regeringsrätten lättare kunna angripa förfaranden med sedvanliga skatterättsliga tolkningsprinciper, genom att se på förfarandenas verkliga innebörd, t.ex. vid fiktiva förluster, och på så vis kunna underkänna dem. Skatteflyktslagen bidrar till en ökad neutralitet och likformighet genom att se igenom vissa förfaranden och beskatta dem som om de inte hade företagits. Det är av yttersta vikt att neutralitet och likformighet råder i ett skattesystem, skatterna skall inte vara något som påverkar en skattskyldig att välja ett alternativ framför ett annat. Det råder delade meningar om skatteflyktslagen är förenlig med legalitetsprincipen eller inte, avsikten med uppsatsen är dock inte att reda ut huruvida den är förenlig eller ej. Jag är av den uppfattning att det är en lag antagen av Sveriges Riksdag och följderna av det är att den är förenlig med legalitetsprincipen eftersom det är just den lagen som ger stöd för de så kallade analogisluten.

Något som däremot kommer i strid med skatteflyktslagen är rättssäkerheten och förutsebarheten i beskattningen. Något som talar för förutsebarheten är möjligheten till att begära förhandsbesked som finns i svensk rätt. De flesta fall i uppsatsen, fjorton av nitton, är just förhandsbesked. En skattskyldig har då möjlighet att i förväg få reda på beskattningskonsekvenserna av ett visst förfarande. Det är en bra lösning för att öka förutsebarheten när det gäller skatteflyktslagen. Det är dock förenat med vissa kostnader och extraarbete för de skattskyldiga. Något som inte heller alltid är positivt är att om förhandsbesked ges blir det en offentlig handling, vilket säkerligen kan avhålla skattekonstuler och dylikt från att söka dem eftersom förfarandet då blir offentligt. Förhandsbeskeden har även den effekten att praxis uppkommer mycket snabbare än om lagen prövas i vanlig ordning. Detta är dock inte tillräckligt för att förena skatteflyktslagen med kraven på rättssäkerhet. Jag anser, efter den genomgång som i uppsatsen har presenterats, att skatteflyktslagen inte uppfyller kraven på förutsebar beskattning och därmed inte heller kraven på rättssäkerhet. Det finns ett alldeles för stort mått av ovisshet när skatteflyktslagen skall tillämpas eller ej. Lösningen på problemet är att rättstillämparen börjar ta sitt ansvar. Den praxis som finns rörande skatteflyktslagen är anmärkningsvärt dåligt motiverad och det gagnar inte någon part.

Käll- och litteraturförteckning

Propositioner

- Prop. 1980/81:17
- Prop. 1982/83:84
- Prop. 1992/93:127
- Prop. 1994/95:209
- Prop. 1996/97:170

Utredningar

- SkU 1982/83:20
- SOU 1923:69
- SOU 1975:77
- SOU 1989:81
- SOU 1993:62
- SOU 1996:44

Litteratur

- Alhager Magnus, Dispens från inkomstskatt, 1a uppl., Iustus Förlag, 1999
- Bergström Sture, Förutsebarhet – en studie av regeringsrättens rättstillämpning, 1a uppl., Iustus Förlag, 1987
- Bergström Sture, Skatter och civilrätt – en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1a uppl., LiberFörlag Stockholm, 1978
- Hultqvist Anders, Den nya skatteflyktslagen – vad har hänt?, i Festskrift till Lindencrona, 1a uppl., Norstedts Juridik, 2003
- Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1a uppl., Juristförlaget, 1995
- Leijonhufvud Madeleine, Wennberg Suzanne, Brott & straff i affärlivet – en lärobok för ekonomer, 1a uppl., Iustus Förlag, 2000
- Ljungman Seve, Om skattefordran och skatterestitution, Uppsala, 1947
- Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2, 11e uppl., Studentlitteratur, 2007

- Pålsson Robert, Riksskatteverkets rekommendationer, 1a uppl., Iustus Förlag, 1995
- Rosander Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, 1a uppl., JIBS Dissertation Series No. 040, 2007

Artiklar

- Bergström Sture, *A14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, Skattenytt nr. 6, 1991
- Bergström Sture, *A14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, Skattenytt nr. 6, 1993
- Bergström Sture, *A14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, Skattenytt nr. 6, 1996
- Bergström Sture, *A14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, Skattenytt nr. 6, 1998
- Bergström Sture, *A14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, Skattenytt nr. 6, 1999
- Bergström Sture, *A14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, Skattenytt nr. 6, 2001
- Bergström Sture, *A14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, Skattenytt nr. 6, 2002
- Bergström Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, Skattenytt nr.1-2, 2003
- Hultqvist Anders, *Ny skatteflyktslag – en metodfråga för skatterätten*, Skattenytt nr.11, 1996
- Hultqvist Anders, *Skatteflyktslagen – Vara eller icke vara? Det borde ha varit frågan!*, Skattenytt nr.10, 1995
- Hultqvist Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, SvSkT, 2005
- Lodin Sven-Olof, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Skattenytt nr.9, 2007
- Peczenik Aleksander, *Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper*, Skattenytt nr.9, 1998
- Pålsson Robert, *A4 Inkomst av näringsverksamhet*, Skattenytt nr.6, 2001

- Tikka Kari S., *Om principer vid tolkningen av skattelag*, Skattenytt nr.11, 2004
- Tivéus Ulf, *Industrivärden-domarna och skatteflykt*, Skattenytt nr 1-2, 2008
- Tjernberg Mats, *Regeringsrättens strikta lagtolkning*, Skattenytt nr.1-2, 2003
- Wiman Bertil, *Underskottsavdragslagen*, Skattenytt nr.12, 1994
- Wiman Bertil, *A9 Koncernbeskattning*, Skattenytt nr.6, 2003

SKV

- Skatteverkets ställningstagande, dnr 131 402279-07/111, 14 juni 2007
- Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering, del 1

Rättsfallsförteckning

RÅ 1989 ref. 31

RÅ 1989 ref. 83

RÅ 1990 ref. 22

RÅ 1990 ref. 101 I och II

RÅ 1992 ref. 21 I

RÅ 1994 ref. 52

RÅ 1994 ref. 56

RÅ 1995 ref. 84

RÅ 1997 ref.67

RÅ 1998 not. 195

RÅ 2000 ref. 21 I

RÅ 2000 ref. 21 II

RÅ 2001 ref. 12

RÅ 2001 ref. 66

RÅ 2001 ref. 79

RÅ 2002 ref. 24

RÅ 2006 not. 78

RÅ 2006 not. 89

RÅ 2007 ref. 85