



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Författarens namn
Paul Lehecka

Skatteflyktslagen i ljuset av
nullum tributum sine lege

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Christina Moëll

Ämnesområde
Skatterätt

Termin
Ht 2002

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Presentation av ämnet	4
1.2 Syfte och frågeställningar	5
1.3 Disposition och metod	5
1.4 Avgränsningar	6
2 LEGALITETSPRINCIPEN	7
2.1 Bakgrund	7
2.2 Legalitetsprincipens förankring i regeringsformen	8
2.2.1 Konstitutionell innebörd av 2 kap 10 § regeringsformen	9
2.2.2 Konstitutionell innebörd av 8 kap 3 § regeringsformen	9
2.3 Föreskrifter om verkställighet av lag i inkomstskatterätten	10
2.4 Föreskrifters inbördes förhållande och dignitet	12
3 SKATTERÄTTENS TOLKNINGSPRINCIPER	13
3.1 Inledning	13
3.2 Lagens betydelse vid skatterättslig tolkning	14
3.3 Förarbetenas betydelse vid skatterättslig tolkning	15
3.4 Betydelsen av prejudikat vid skatterättslig tolkning	17
3.5 Riksskatteverkets handledningar och skatterättslig doktrin	18
3.6 Bruket av kollisionsprinciper vid normkonflikter	18
3.7 Olika lagtolkningsmetoder mot bakgrund av legalitetsprincipen	19
3.7.1 Teleologisk tolkning	21
3.7.2 Tolkning ex analogia och e contrario	22
3.8 Genomsyn	23

4	LAGEN MOT SKATTEFLYKTT	25
4.1	Vägen fram till den nuvarande skatteflyktslagen	25
4.1.1	1980 års skatteflyktslag	25
4.1.2	1983 års lag mot skatteflykt	26
4.1.3	Utvecklingen efter 1983 års skatteflyktslag	27
4.2	Den nuvarande lagen mot skatteflykt	28
4.2.1	Rekvisitet ”väsentlig skatteförmån”	29
4.2.2	Identitetskravet	30
4.2.3	Skälet för förfarandet	30
4.2.4	Rekvisitet ”lagstiftningens syfte”	31
5	ANALYS	32
5.1	Inledning	32
5.2	Skatteflyktslagens terminologi	32
5.2.1	Begreppet skatteflykt	32
5.2.2	Begreppet skatteförmån	33
5.2.3	Funderingar kring ”skälet för förfarandet” och ”affärsmässiga skäl”	34
5.3	Metoden vid skatteflyktslagens tillämpning med anledning av ”lagstiftningens syfte”	36
5.4	Skatteflyktslagen: Effektivitet contra rättssäkerhet	39
5.5	RÅ 2000 ref. 21 I	41
5.5.1	Referat	41
5.5.2	Kommentar	42
6	SLUTSATSER	45
	LITTERATURFÖRTECKNING	52
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	55

Sammanfattning

Denna uppsats behandlar 2 § skatteflyktslagen (1997:777) mot bakgrund av den skatterättsliga legalitetsprincipen. Mitt syfte med uppsatsen är att utreda vilka konsekvenser skatteflyktslagens tillämpning får för lagtolkningen, konstitutionellt och på vilket sätt lagen svarar mot kraven på effektivitet och rättssäkerhet. I samband med detta kommer den av skatteflyktslagen brukade terminologin, som har varit föremål för häftig kritik att granskas närmare.

Uppsatsen inriktar sig på att besvara följande frågeställningar:

- Vad innebär skatteflyktslagen för lagtolkningen?
- Påbjuder skatteflyktslagen att skattelag skall tolkas analogt?
- Strider skatteflyktslagen mot legalitetsprincipen?
- Hur uppfyller den nuvarande skatteflyktslagen kraven på effektivitet och rättssäkerhet?

Genom tillämpning av rättsfall, doktrin, skatterättsliga tidsskrifter och Riksskatteverkets handledningar har jag nått fram till slutsatserna att i och med den nuvarande skatteflyktslagen har det tillskapats en i lag stadgad teleologisk tolkningsmetod som till skillnad från den Ekelöfska uteslutande tolkas till nackdel för den skattskyldige.

Vidare har jag kommit fram till att skatteflyktslagen innebär att materiell skattelag skall tillämpas analogt då domstolen vid sin bedömning mot lagstiftningens syfte även skall se till syftet bakom de regler som kringgåts genom den skattskyldiges förfarande utöver de direkt tillämpliga reglerna.

Skatteflyktslagen är oförenlig med legalitetsprincipen då den påbjuder domstolen att tolka skattelag analogt. Skatteflyktslagen är däremot inte oförenlig med grundlagen då den inte uppfyller uppenbarhetsrekvisitet i 11 kap 14 § RF.

Den nuvarande skatteflyktslagen uppfyller kraven på effektivitet i större omfattning än vad som kan sägas om kravet på rättssäkerhet. Enligt min åsikt finns det enbart en främjande åtgärd ur ett rättssäkerhetsperspektiv, nämligen möjligheten för den skattskyldige att ansöka om förhandsbesked.

Förord

Jag vill tacka min handledare Christina Moëll för god handledning i form av givande och inspirerande diskussioner, omedelbar respons och kompetent rådgivning.

Jag vill även ta tillfället i akt att tacka min vapenbroder Jur.stud. Tobias Karlsson som i tid och otid, oberoende av plats, har tvingats till att diskutera skatteflyktslagens "egentliga" innebörd med mig.

Paul Lehecka

Förkortningar

Aa	Äldre indelning av notismål från Regeringsrätten som avser domar i mål om skatt
Bet.	Betänkande
Ds B	Departementspromemoria från budgetdepartementet
KR	Kammarrätten
LAU	Lagen(1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet
LR	Länsrätten
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lagen(1947:576) om statlig inkomstskatt
SKBL	Skattebrottslagen (1971: 69)
SKFL	Lagen mot skatteflykt
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

1.1 Presentation av ämnet

Legalitetsprincipen har sitt ursprung i straffrätten, där den verkar som en rättsäkerhetsgarant. Syftet med principen är att eventuellt missbruk av en stats tvångsmakt gentemot den enskilde skall förebyggas.

Skatterätten baserar sig likt straffrätten på förhållandet mellan det allmänna och den enskilde. Förhållandet mellan det allmänna och den enskilde kan beskrivas så att när fiscus har ett intresse av att reglera ett visst område genom lagstiftning, får det oftast som följd att någon enskilds intresse inskränks. Av den här anledningen finns det ett behov av en skatterättslig legalitetsprincip för att den enskildes förutsebarhet och rättssäkerhet skall tillvaratas. Grunden för den skatterättsliga legalitetsprincipen är dock oklar. Somliga anser att principen går att utläsa ur 8 kap 3 § RF, medan andra anser att den har karaktären av sedvanerätt. Det råder även delade meningar om upprätthållandet av principen i rättspraxis.¹

I enlighet med 8 kap 3 § RF skall föreskrifter som innebär ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden såsom beslut om uttagande av skatt meddelas genom lag. Oavsett om grundlagsbestämmelsen ger uttryck för en skatterättslig legalitetsprincip eller inte sammanfaller dess målsättning med legalitetsprincipens. En intressant fråga är vad detta innebär för skatterättens vidkommande avseende hur skattelag bör utformas och tolkas.

Förutom det ovan angivna rättssäkerhetsintresset, finns det även ett intresse av att skattelagstiftningen efterföljs för att uppnå kravet på effektivitet. Skattelagstiftningen genomsyras i viss mån av reciprocitetsprincipen, vilken innebär att transaktioner som medför skattepliktiga intäkter för en skattskyldig, resulterar i avdragsgilla kostnader för en annan skattskyldig.² I anslutning till reciprociteten finns ett godtagbart utrymme, inom vilket en skattskyldig kan skatteplanera. Vad som dock kan vara problematiskt är när skatteplaneringens verkningar tar överhanden till den graden att skattesystemets effektivitet lamslås. I denna kontext aktualiseras skatteflykt. Med skatteflykt avses att den skattskyldige genom civilrättsligt giltiga rättshandlingar uppnår av lagstiftaren inte avsedda skatteförmåner. Redan själva begreppet skatteflykt orsakar gränsdragningsproblem mellan vilka rättshandlingar som skall anses utgöra godtagbar skatteplanering och vilka som skall konstituera klandervärd skatteplanering och därmed utgöra skatteflykt.

¹ Hultqvist, Anders. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Stockholm 1995, s. 3.

² Lodin, Sven-Olof m. fl. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*. Del 1, sjunde upplagan Lund 1999, s. 36.

För att få bukt på skatteflyktsproblematiken och dess verkningar finns olika motåtgärder som kan vidtas från fiscus sida. En av dessa utgörs av kasuistisk lagstiftning, vilket blev resultatet efter utgången av det s.k. Nordbäcksmålet, RÅ 1953 ref. 10. En andra möjlig åtgärd mot skatteflykt utgörs av den genom rättspraxis skapade genomsynsmetoden. En tredje åtgärd utgörs av att lagstiftaren genom den materiella lagstiftningen reducerar möjligheterna till avdrag. En fjärde åtgärd mot skatteflykt utgörs av den idag gällande, nämligen en i lag stadgad generalklausul mot skatteflykt.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med min uppsats är att utreda konsekvenserna av att generalklausulen i 2 § lagen (1997: 777) mot skatteflykt tillämpas. Mycket av den kritik som skatteflyktslagen har fått utstå anknyter direkt till dess terminologi, varför det är nödvändigt att även den blir föremål för en närmare granskning. Skatteflyktsproblematiken är mångdimensionell och detsamma kan sägas om dess motåtgärder. Av denna anledning är det essentiellt att vidga perspektivet för att uppnå en ökad förståelse.

I samband med det ovan sagda skall jag ta ställning till följande frågor:
Vad innebär skatteflyktslagen för lagtolkningen?
Påbjuder skatteflyktslagen att skattelag skall tolkas analogt?
Strider skatteflyktslagen mot legalitetsprincipen?
Hur uppfyller den nuvarande skatteflyktslagen kraven på effektivitet och rättssäkerhet?

1.3 Disposition och metod

Beträffande min disposition kommer jag inledningsvis att behandla vilka krav Sveriges konstitution uppställer på skatteområdet. Sedan kommer jag att redogöra för olika uppfattningar om hur skattelag bör tolkas. I anslutning till lagtolkningen kommer jag även att behandla rättskällors status och inbördes dignitet. Jag kommer även att redogöra för mer avancerade tolkningsmetoder som kan bli aktuella när ledning inte går att finna i vare sig lagstiftningen, förarbetena eller Regeringsrättens praxis. När lagars tillkomst och dess tolkning behandlats kommer jag att redogöra för utvecklingen från den ursprungliga lagen mot skatteflykt till dess nuvarande utformning. Efter den rent materiella behandlingen av den nuvarande

skatteflyktslagen kommer jag att granska dess terminologi samt metodiken vid dess tillämpning. Vidare kommer jag att analysera var s.k. genomsyn kommer in i bilden och hur skatteflyktslagen uppfyller kraven på effektivitet och rättssäkerhet. I analysdelens slutliga fas kommer jag även att referera RÅ 2000 ref. 21 I och kommentera Regeringsrättens bedömning. I kapitel 6 kommer jag avslutningsvis att redovisa svaren på mina frågeställningar i avsnitt 1.2.

Angående min metod, kommer jag att utgå från förarbeten, doktrin, rättspraxis, RSV: s handledningar och juridiska facktidningar på skatterättens område. Min behandling av skatteflyktslagen kommer till största delen att basera sig på motiven till lagen. Att tonvikten vid den materiella behandlingen läggs på motiven till lagen anser jag är påkallat med tanke på att de på förnämligaste sätt återger syftet bakom skatteflyktslagen. Vad däremot gäller den kritik som riktas mot skatteflyktslagen, kommer jag att använda mig av alla till hands stående källor.

1.4 Avgränsningar

Vad beträffar mina avgränsningar, kommer jag inte att behandla hur taxeringen av de transaktioner som träffas av skatteflyktslagen går till. Förutom att jag vid något enstaka tillfälle nämner skatteflyktslagens tillämpningsområde enligt skatteflyktslagens 1 §, kommer jag uteslutande att behandla själva generalklausulen mot skatteflykt enligt 2 §.

Angående genomsynsmetoden kommer endast dess innebörd och dess relation till skatteflyktslagen behandlas. Vad gäller skentransaktioner, kommer de framförallt att jämföras med kringgåendetransaktioner. Mitt syfte angående skentransaktionerna är att upplysa läsaren om att de till skillnad från skatteflyktstransaktioner utgör skattefusk, varför skatteflyktslagen inte blir tillämplig. Detta anser jag är påkallat inte minst med tanke på den begreppsförvirring som media i allra högsta grad är skyldig till.

2 Legalitetsprincipen

2.1 Bakgrund

Legalitetsprincipen är ett ständigt återkommande begrepp i den skatterättsliga debatten. Dess ursprung går att härleda från straffrätten. Idén bakom principen är att en rättsstats straffsystem skall vara konstruerat så att eventuellt missbruk av en stats tvångsmakt mot dess medborgare skall förebyggas. Det tillskapade skyddet för medborgarna är detsamma som deras rättssäkerhet. För att den enskilde skall erhålla ett rättssäkerhetskydd mot det allmännas intresse av att reglera olika gärningar, skall denne kunna förutse vilka rättshandlingar som är straffbelagda samt skyddas mot godtycke vid rättstillämpningen. I det här avseendet skiljer sig straffrätten från exempelvis civilrätten eftersom straffrättens tillämpning är bunden av skriven lag.³

Den straffrättsliga legalitetsprincipen har kommit till uttryck i de latinska satserna ”*nullum crimen sine legem*”(inget brott utan stöd i lag) och ”*nulla poena sine lege*”(inget straff utan stöd i lag).⁴ För skatterättens del är det ingen radikal tanke att anse att dess rättstillämpning befinner sig någonstans mellan civilrättens med dess delvis dispositiva karaktär och straffrättens rättstillämpning med dess uteslutande indispositiva karaktär. Den skatterättsliga legalitetsprincipen ”*nullum tributum sine lege*” (ingen skatt utan stöd i lag) formulerades trots dess ålderdomliga klang först 1947 av Ljungman. Ljungman hade den straffrättsliga legalitetsprincipen som ledstjärna vid tillskapandet av dess skatterättsliga motsvarighet. Han menade att:

*”Den ofta omdiskuterade, men i vår rätt aldrig övergivna satsen nulla poena sine lege lär åtminstone tillsvidare kunna kompletteras med satsen nullum tributum sine lege.”*⁵

³ Wennberg, Suzanne. *Introduktion till straffrätten*. Femte upplagan, Stockholm 1998, s. 16.

⁴ Peczenik, Aleksander. *Juridikens teori och metod*. Upplaga 1:1, Göteborg 1995, s. 55.

⁵ Ljungman, Seve. *Om skattefordran och skatterestitution*. Uppsala 1947, s. 21f.

2.2 Legalitetsprincipens förankring i regeringsformen

Det råder delade meningar inom rättsvetenskapen angående legalitetsprincipens tillämpning och räckvidd på det skatterättsliga området. Peczenik anser att principen talar mot analogisk och extensiv tolkning av bestämmelser som ålägger personer skatteplikt. Den svenska skatterätten är dock inte utrustad med något kategoriskt analogiförbud enligt honom.⁶ Wennberg anser för sin del att legalitetsprincipen är grundlagsfäst i 2 kap 10 § och 8 kap 3 § regeringsformen.⁷ I 8 kap 3 § RF stadgas:

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, om skatt till staten samt rekvisition och annat sådant förfogande.

2 kap 10 § RF stipulerar ett förbud mot retroaktiv lagstiftning. Förbudet brukar nämnas vid sidan av legalitetsprincipen men har ett nära samband med densamma.⁸ Av 2 kap 10 § 2st framgår:

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 att 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 regeringen. Med förslag jämställs 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.

Trots sambandet mellan legalitetsprincipen och retroaktivitetsförbudet, brukar inte begreppet legalitetsprincipen innefatta förbudet mot retroaktiv lagstiftning i den skatterättsliga doktrinen. När retroaktivitetsförbudet tillskapades var det inte tal om legalitetsprincipen utan förbudet var avsett att främja det rättsäkerhetsintresse som förutsebarheten utgör.⁹ Hultqvist

⁶ Peczenik. 1995, s. 56.

⁷ Wennberg. 1998, s. 17.

⁸ Hultqvist. 1995, s. 6.

⁹ Prop. 1978/79: 195 s. 55.

menar dock att detta inte utesluter att förbudet mot retroaktiv lagstiftning kan anses ingå i den skatterättsliga legalitetsprincipen.¹⁰

2.2.1 Konstitutionell innebörd av 2 kap 10 § regeringsformen

I 2 kap RF återfinns de rättsligt bindande reglerna om grundläggande fri- och rättigheter. Dessa regler avser främst att ge enskilda skydd mot det allmänna. Med det allmänna, avses de organ som handhar rättskipning och förvaltning, d.v.s. domstolar och förvaltningsmyndigheter. 2 kap RF är konstruerat så att en del grundläggande fri- och rättigheter är relativa, medan resterande är absoluta. Av 2 kap 12 § RF framgår att de absoluta fri- och rättigheterna endast kan ändras genom grundlag samt att de relativa fri- och rättigheterna, som huvudregel endast kan ändras genom lag. Vilka av de grundläggande fri- och rättigheterna som är relativa framgår av 2 kap 12 § 1 st. RF. De absoluta fri- och rättigheterna utläses således e contrario av bestämmelsen.

Förbudet mot retroaktiv lagstiftning i 2 kap 10 § RF är en viktig rätts säkerhetsgaranti och har av den anledningen karaktär av en absolut rättighet. Inom skatterätten är dock förbudet inte undantagslöst. Regeringen kan gå in och reglera ett oönskat förfarande genom s.k. stoppskrivelser.¹¹

2.2.2 Konstitutionell innebörd av 8 kap 3 § regeringsformen

I 8 kap RF regleras normgivningsmakten mellan riksdagen och regeringen genom kompetensregler. Med kompetensregler avses rättsregler vilka ger vissa subjekt förmågan att åstadkomma rättsliga effekter. Dessa effekter kan medföra att subjektet som erhållit kompetens reglerar en fråga med rättslig kvalitet, men subjektet ifråga kan även ge den erhållna kompetensen till ett annat subjekt. Subjekten utgörs av riksdagen, regeringen och olika myndigheter. Vad gäller de olika subjektens inbördes rangordning så rör det sig om tre nivåer, där riksdagen stiftar lagar, regeringen ger ut förordningar och myndigheter av olika slag ger ut föreskrifter.¹²

Sveriges riksdag utgör landets lagstiftande organ enligt 1 kap 4 § RF. När riksdagen överlåter makt till regeringen, kallas förfarandet delegation och om regeringen i sin tur överlåter den delegerade makten till någon myndighet rör det sig om en s.k. subdelegation.

¹⁰ Hultqvist. 1995 s. 6.

¹¹ Strömberg, Håkan. *Sveriges författning*. Fjortonde upplagan, Lund 1995, s. 70ff.

¹² Strömberg, Håkan. *Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform*. Andra upplagan, Lund 1994, s. 25.

Riksdagens lagstiftningsmakt kan betecknas som det primära lagområdet. Det primära lagområdet består i sin tur av det obligatoriska och det fakultativa lagområdet. Vad som skiljer dessa två områden är att det inte finns något utrymme för delegationer i det obligatoriska lagområdet.¹³ Utöver riksdagens egenskap av lagstiftande organ, stadgar 1 kap 4 § RF att det är riksdagen som beslutar om skatt till staten. Enligt 8 kap 3 § RF skall föreskrifter som innebär åligganden för enskilda gentemot staten, eller ingrepp i deras ekonomiska förhållanden meddelas genom lag. Detta innebär att regleringar inom skatterättens område endast kan vidtas genom lag. Rätten att beskatta tillhör således riksdagens obligatoriska lagområde. Det finns dock undantag från beskattningsprincipen. Visar det sig att ett införande av en specifik skattebestämmelse skulle medföra likgiltighet eller rentav gynna enskilda, har regeringen rätt att förordna om en sådan regel.¹⁴ Det är alltså betungande offentlighetsrättsliga föreskrifter som enbart är föremål lagstiftning. Enligt motiven till 1974 års regeringsform utgör skattebestämmelser exempel på betungande offentlighetsrättsliga föreskrifter då de karaktäriseras som tvångsbidrag till det allmänna utan direkta motprestationer.¹⁵

8 kap 3 § RF tillåter i princip inte delegationer, men det finns undantag. Enligt 1 kap 7 § RF får Sveriges kommuner ta ut skatt för skötseln av dess uppgifter. I praktiken innebär detta att kommunerna själva får bestämma sina kommunala skattesatser. Beträffande materiella skatteregler och grunderna för den kommunala beskattningen, kan de endast meddelas genom lag enligt 8 kap 5 § RF.

Den återstående möjligheten att förbigå kravet på laga form avseende skatter utgörs av institutet verkställighetsföreskrifter.

2.3 Föreskrifter om verkställighet av lag i inkomstskatterätten

Av vad som hittills framkommit skall skatterättsliga föreskrifter meddelas genom lag. Det finns dock även en möjlighet för regeringen att genom förordning, meddela verkställighetsföreskrifter enligt 8 kap 13 § 1st 1p RF. Med verkställighetsföreskrifter förstås föreskrifter vars syfte är att tydliggöra hur olika lagregler skall tillämpas. Verkställighetsföreskrifter kan i sin tur delas in i två kategorier. För det första finns de i formen av administrativa föreskrifter, vilket är vanligast förekommande. För det andra kan de utgöras av materiellt utfyllande föreskrifter.¹⁶ Det är den senare typen av

¹³ Strömberg. 1995, s. 94.

¹⁴ Strömberg. 1995, s. 96f.

¹⁵ Prop. 1973: 90 s. 213.

¹⁶ Prop. 1973: 90 s. 211.

verkställighetsföreskrifter som är av störst intresse under den fortsatta behandlingen.

Var gränsdragningen går mellan materiellt utfyllande föreskrifter och lag är inte på något sätt lättfattligt. Enligt grundlagsberedningen till 1974 års regeringsform har verkställighetsföreskrifter en ganska obestämd innebörd. Grundlagsberedningen ansåg att huvudregeln skall gå att utläsa ur en lagregel, men hur detaljerad lagregeln måste vara i övrigt var upp till riksdagen. Ju mer detaljrikt en lagregel utformas, desto snävare blir utrymmet för utfyllande verkställighetsföreskrifter.¹⁷

Enligt departementschefen borde verkställighetsföreskrifter i första hand vara rent administrativa, dock ansåg han att det var ofrånkomligt att regeringen med stöd av 8 kap 13 § 1st 1p RF även skulle meddela materiellt utfyllande verkställighetsföreskrifter. Vidare menade departementschefen att detta skulle ske oavsett om lagregeln, som var föremål för verkställighetsföreskriften, tillhör det obligatoriska lagområdet eller ej. Ett kriterium som måste vara uppfyllt för att en verkställighetsföreskrift överhuvudtaget skall komma ifråga, är att lagregeln som den avser är tillräckligt detaljerad. Annars finns det risk för att lagregeln tillförs väsentlig ny information. Om enskilda i 8 kap 3 § RF bemärkelse, uppfattar föreskriften som någonting nytt, skulle den innebära ett ytterligare ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden.¹⁸ Av departementschefens synpunkter, framgår enligt Strömberg att regeringens behörighet att meddela verkställighetsföreskrifter inom det primära lagområdet har väsentligt mindre räckvidd än normgivningsmakten som kan grundas på delegation.¹⁹ Vidare menar Strömberg att utrymmet för verkställighetsföreskrifter är mer begränsat än vad formuleringen av 8 kap 13 § 1st 1p ger vid handen. Ett behov av verkställighetsföreskrifter med stöd av bestämmelsen föreligger strängt taget bara inom det obligatoriska lagområdet och i det fakultativa området när delegation inte har skett.²⁰ Vidare har Lagrådet yttrat, att om delegation är möjlig, så är den att föredra framför reglering genom verkställighetsföreskrifter.²¹

Beträffande ramlagsstiftningar inom det fakultativa lagområdet, får regeringen goda möjligheter att påverka preciseringen genom att meddela verkställighetsföreskrifter. Vad gäller skatterättsliga ramlagsstiftningar, är regeringens möjligheter att meddela verkställighetsföreskrifter nästan obefintliga. Det här beror primärt på att skatteplikt skall meddelas genom lag enligt 8 kap 3 § RF samt att ramlagsstiftningar svårligen uppfyller de krav på detaljriktedom vilka är ett måste för att preciseringen inte skall utgöra ett nytt ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden.

¹⁷ SOU 1972: 15 s. 24, 104.

¹⁸ Prop. 1973: 90 s. 211.

¹⁹ Strömberg. 1994, s. 132.

²⁰ Strömberg. 1994, s. 133.

²¹ Prop. 1987/88: 93, s. 75.

Slutligen, avseende regeringens möjlighet att meddela materiellt utfyllande verkställighetsföreskrifter, medför motiven till 1974 års regeringsform svåra avvägningar beträffande vaga lagregler. Detta beror på att behovet att precisera den här typen av lagregler är stort. I praktiken är det dock endast möjligt för regeringen att meddela verkställighetsföreskrifter angående väl detaljerade lagregler och då löper de risk att bli obsoleta.²²

2.4 Föreskrifters inbördes förhållande och dignitet

Föreskrifter har olika dignitet och kan rangordnas i en skala där den först nämnda föreskriften har större rang än de efterföljande. En rangordning som belyser de olika föreskrifternas inbördes dignitet på det nationella planet ser ut på följande sätt:

1. föreskrifter i form av grundlag
2. föreskrifter som meddelas genom lag
3. föreskrifter som meddelas genom förordning
4. övriga föreskrifter som meddelas av kommun eller myndigheter

I 11 kap 14 § RF stadgas:

Finner domstol eller annat offentligt organ att en föreskrift står i strid med bestämmelse i grundlag eller annan överordnad författning eller att stadgad ordning i något väsentligt hänseende har åsidosatts vid dess tillkomst, får föreskriften icke tillämpas. Har riksdagen eller regeringen beslutat föreskriften, skall dess tillämpning dock underlåtas endast om felet är uppenbart.

Visar det sig att en föreskrift är oförenlig med 11 kap 14 § RF är den alltså att betrakta som ogiltig. Lagrummet är även tillämpligt mot äldre författningar vilket Högsta Domstolen fastställde i NJA 1981 s. 1-253 – ”Skattefjällsmålet”.

Slutligen vad angår eventuell grundlagsstridig lagstiftning, är kraven högre för dess ogiltigförklaring än vad som är fallet med t.ex. myndighetsföreskrifter. För att föreskrifter i form av lag skall ogiltigförklaras p.g.a. grundlagsstridighet, måste det vara uppenbart att så är fallet. Detta är ett högt ställt beviskrav som enligt min mening inte uppfylls alltför ofta då lagars förenlighet med grundlag prövas av Lagrådet innan de godkänns av riksdagen.

²² Hultqvist. 1995, s. 163.

3 Skatterättens tolkningsprinciper

3.1 Inledning

I detta kapitel skall jag redogöra för hur skattelag, förarbeten, prejudikat, doktrin och RSV:s handledningar bör tolkas. Efter denna rättskällegenomgång, skall jag kort redogöra för principerna vid normkollisioner, för att sedan belysa olika tolkningsmetoder som kan bli aktuella vid den skatterättsliga tolkningen. Utöver detta skall jag försöka se de senare mot bakgrund av legalitetsprincipen. Det råder delade meningar i den skatterättsliga debatten angående vilka rättskällor och tolkningsmetoder som är att föredra vid lagtolkningen. Att lagar intar en särställning bland rättskällorna vid tolkningen är otvivelaktigt. Angående de övriga rättskällornas auktoritet vid tolkningen är situationen en annan. Det finns inga sanningar beträffande vilken metod som skall företas vid tolkning av skattelag. Hur mycket vikt som skall tillerkännas olika rättskällor och tolkningsmetoder är i slutändan upp till den som skall företa tolkningen.

Syftet med att utsätta en skatteregel för tolkning är att precisera eller fastställa dess innebörd i ett konkret fall. I de fall då en bestämmelse är klart formulerad uppstår det i regel inga problem vid dess tillämpning. När detta inte är fallet, uppstår frågan om vad som utgör gällande rätt och vilken hänsyn som skall tas till rättskällevärdet vid den juridiska argumentationen. Rättskällor har olika inbördes ställning. Vissa av dem skall följas, medan andra bör eller enbart får tillmätas betydelse vid tolkning av oklara bestämmelser. I detta sammanhang bör det betänkas att det skatterättsliga tolkningsutrymmet är snävare än vad som är fallet vid exempelvis tolkning av dispositiv civilrätt. Detta är en konsekvens av statsmaktens starka ställning på skatteområdet gentemot enskilda. Det faktum att skatterätt bör tolkas restriktivt främjar enskildas förutsebarhet och därmed även rättsäkerheten.²³ Att skattelag tolkas restriktivt ligger väl i linje med 8 kap 3 § RF. Det ger även enligt min uppfattning en indikation på förhandenvaron av legalitetsprincipen.

Beträffande skatterättslig metod vid regeltillämpning, kan följande inledningsvis nämnas: Är lagen klar skall den följas. Är detta inte fallet bör ledning sökas i förarbetena. Sprider förarbetena inte heller något ljus över tolkningen, blir frågan i vilken mån övriga rättskällor och tolkningsmetoder skall tillerkännas betydelse.²⁴

²³ Lodin, Sven-Olof m.fl. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*. Del 2, sjunde upplagan, Lund 1999, s. 527.

²⁴ Lodin, m.fl. Del 2 1999, s. 527.

3.2 Lagens betydelse vid skatterättslig tolkning

Lagar intar en särställning vid den skatterättsliga tolkningen. Att skattelagar tillmäts störst auktoritet framgår av 1 kap 1 § 2st RF där det stadgas att all offentlig makt utövas under lagarna. Skattelagars avgörande betydelse gentemot övriga rättskällor i tolkningssammanhang går även att utläsa av 8 kap 3 § RF, vilket jag behandlat i kapitel 2.2.2. I nämnda avsnitt har jag belyst det faktum att skattelagstiftning faller inom riksdagens obligatoriska lagområde och således omöjliggör delegation.

Att domstolarna utgår från lagtexten i de fall den är klar och entydig gagnar rättsäkerheten. En annan fördel med lagtexten är att den generellt sett får anses mer lättillgänglig för skattebetalarna än vad som är fallet med förarbeten och prejudikat från Regeringsrätten. Om domstolarna huvudsakligen utgår från lagtexten och därigenom deklarerar dess dignitet gentemot övriga rättskällor, får det som konsekvens att större krav ställs på lagstiftaren vid utformningen av lagar. Detta ökar förhoppningen om att lagar som stiftas besitter kvalitet.

När lag tolkas efter dess ordalydelse ökar det förutsebarheten för de skattskyldiga. För att det här påståendet skall vara korrekt ställs emellertid krav på de skattskyldiga att de tolkar lagen på samma sätt som myndigheter och domstolar. Detta uppnås i regel när lagtexten är klar och entydig, men det blir mer problematiskt när så inte är fallet. Att risk föreligger, att skattskyldiga i allmänhet tolkar lagens ordalydelse annorlunda än myndigheter och domstolar, är ingen omöjlighet. Av den anledningen fordrar varje tillämpning av skattelag en tolkningsoperation. Primärt utsätts lagregeln ifråga för en semantisk analys vars syfte är att fastställa bestämmelsens betydelse i det allmänna språkbruket.²⁵ Det kan även finnas ett behov att klargöra innebörden av juridiska fackuttryck eller otydliga begrepp som ”skälig” eller ”lagstiftningens syfte”. Det sistnämnda kommer jag att återkomma till vid min behandling av lagen mot skatteflykt. Vad som ytterligare kan försvåra den språkliga analysen av en lagregels lydelse, är att innebörden av ett ord kan ändras med tiden. Den självklara frågan som då uppkommer vid tolkningen är huruvida det är bestämmelsens ursprungliga eller nuvarande betydelse som skall ligga till grund för dess tillämpning. Anhängare till ursprungsbetydelsen förordar då s.k. statisk tolkning, medan metoden att tolka lagen i symbios med språkets utveckling kallas för ambulatorisk tolkning. Av dessa två är den senare att föredra, enligt Peczenik.²⁶

Slutligen kan nämnas att det ibland kan uppstå problem vid tolkningen av skattelag p.g.a. att vissa subjekt eller institut inte regleras skatterättsligt. Det

²⁵ Lodin, m.fl. Del 2 1999, s. 528.

²⁶ Peczenik, Aleksander. *Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper*, I: Skattenytt 1998, s. 538.

finns exempelvis inga skatterättsliga aktiebolag eller köpeavtal, utan dessa definieras i bolags- respektive avtalsrätten. Detta innebär inte att ett aktiebolags vinst eller avkastning från ett avtal är undantaget skatteplikt. Konsekvensen blir istället att den skatterättsliga tolkningsoperationen blir avhängig civilrättslig klassificering i syfte att uppnå ett korrekt resultat. Under sådana omständigheter blir civilrätten prejudiciell i förhållande till skatterätten.²⁷

3.3 Förarbetenas betydelse vid skatterättslig tolkning

Att lagtexten utgör den viktigaste rättskällan vid skatterättslig tolkning ifrågasätts förmodligen inte av någon. Vilken betydelse som skall tillmätas förarbetena finns det delade uppfattningar om. Peczenik anser att förarbeten som inte strider mot lagtextens ordalydelse bör följas.²⁸ Mattson anser istället att Regeringsrätten som prejudikatinstans bör ha en friare förhållning till förarbeten för att på så vis uppnå en bättre balans mellan lagstiftaren och domstolarna.²⁹ En tredje uppfattning beträffande förarbetenas betydelse som tolkningsdata har delats av Bergström och Hultqvist. De har förordat att förarbetena skall ses som ett av flera tolkningsargument om de inte strider mot lagens ordalydelse i objektiv bemärkelse.³⁰ Om Hultqvist är av samma uppfattning idag lämnar jag osagt. Bergström har däremot ändrat uppfattning och närmast sig EG-domstolen. Han anser att lagtextens ordalydelse, tolkad i enlighet med lagstiftningens allmänna syfte, utgör den främsta rättskällan.³¹ Beträffande möjligheten att lägga förarbeten till grund för lagtolkningen, framgår det av Regeringsrättens praxis³² att förarbetsuttalanden som preciserar lagtexten i objektivt hänseende skall tillmätas stor vikt.

De hittills nämnda uppfattningarna beträffande förarbetenas rättskällestatus har avsett situationer då förarbetena inte strider mot lagens ordalydelse. Vad gäller s.k. lagstiftning genom motiven, anses sådan inte vara tillåten.³³ I RÅ 1997 ref. 18 gällde saken en trafikled som skulle byggas runt Stockholm. En del av trafikleden skulle gå under Nationalstadsparken i norra Stockholm. Enligt lagtexten var byggnationen av trafikleden endast genomförbar om den inte innebar intrång i park- eller naturmiljö. Regeringen hade uttalat i

²⁷ Hultqvist, Anders. *Leasingdomarna – en analys och kommentar*, I: Skattenytt 1999, s. 396.

²⁸ Peczenik. I: Skattenytt 1998, s. 440f.

²⁹ Mattsson, Nils. *Hur tolkas skattelag?* I: Svensk skattetidning 1981, s. 291ff.

³⁰ Bergström, Sture. *Hur förarbetena bör användas vid tolkning av skattelag*. I: Skattenytt 1984, s. 309ff. Hultqvist. 1995, s. 331ff.

³¹ Bergström, Sture. *Regeringsrättens tolkningsprinciper under påverkan av EG-rätten*, I: Svensk skattetidning 1998, s. 826.

³² RÅ 1996 ref. 101.

³³ RÅ 1997 ref.18 "Norra-länken"

förarbetena att trafikleden var undantagen skyddsregeln ifråga. Regeringsrätten ansåg att förarbetsuttalandet stred mot naturresurslagen vilket resulterade i att den planerade trafikleden aldrig färdigställdes.

Beträffande användningen av förarbeten vid lagtolkningen, är det mot bakgrund av legalitetsprincipen viktigt att tolkningsresultatet främjar förutsebarheten för de skattskyldiga. Ett argument för utökad tillämpning av förarbeten som tolkningsdata är att ju mer domstolen förbinder sig till förarbeten, desto bättre blir förutsebarheten för de skattskyldiga.³⁴ Denna uppfattning är inte oomstridd. Hultqvist anser att lagtolkning som är alltför beroende av förarbeten tenderar att bli subjektiv.³⁵ I detta sammanhang tar han upp demokratiargumentet vilket innebär att förarbeten bör följas då det får anses att riksdagen förutsatt att så är fallet när en lag stiftas. Hultqvist menar dock att argumentet strider mot regeringsformen och således även mot legalitetsprincipen då beslut om skatt endast får meddelas genom lag och inte genom lagstiftarvilja som återfinns i förarbetena.³⁶ Vidare anser Hultqvist att demokratiskäl inte kan anföras för en förarbetsbunden lagtolkning då även 8 kap 3 § RF tillkommit på demokratisk väg. I den här frågan anser Hultqvist slutligen att det bör vara föreskrifterna som skall ligga till grund för tolkningen istället för skälen till dem.³⁷

Det finns ytterligare argument att anföras mot att en förarbetsbunden lagtolkning skulle vara till gagn för de skattskyldigas förutsebarhet. Welinder anser att det förefaller mer plausibelt att de skattskyldiga vid en förestående transaktion, i större utsträckning har tillgång till lagtext än till förarbeten.³⁸ I ett sådant avseende skulle förutsebarheten hos de skattskyldiga öka om normpreciseringar istället skrivs in i lagtexten menar Hultqvist. Det skulle gå att anföras som motargument att lagtexten skulle bli alltför omfattande och som följd svårövergriplig. Detta är dock enligt honom inte särskilt övertygande då han antar att flertalet jurister skulle föredra två band av skatte- och taxeringsförfattningar än en beroende ställning gentemot 1900-talets riksdagstryck.³⁹

Slutligen vill jag erinra läsaren om att det inte finns några egentliga sanningar eller revolutionerande lösningar inom lagtolkningen, utan att det till syvende och sist handlar om övertygelse genom argumentation. Argument som den ene finner övertygande riskerar att förkastas helt av den andre då personlig smak är en betydande faktor i sådana här sammanhang. Även om jag finner en del argument mot en överanvändning av förarbeten som tolkningsdata lockande, går även de att invända mot. Att hävda att förarbetsbunden lagtolkning skulle riskera att förutsebarheten fördunklas

³⁴ Lodin, m.fl. Del 2 1999. s. 540.

³⁵ Hultqvist. 1995, s. 336.

³⁶ Hultqvist. 1995, s. 337f.

³⁷ Hultqvist. 1995, s. 340.

³⁸ Welinder, Carsten. *Något om motivens tillämpning vid lagtolkningen*, I: Svensk juristtidning 1953, s. 81.

³⁹ Hultqvist. 1995, s. 341.

hos de skattskyldiga inför en förestående transaktion p.g.a. bristande tillgänglighet, utgör ett utmärkt exempel. Jag är av den uppfattningen att människan som en rationell ekonomisk varelse skulle göra allt i hennes makt för att försäkra sig om det skattemässiga resultatet innan hon företar en viktigare ekonomisk transaktion. Alltså skulle hon beakta motiven.

3.4 Betydelsen av prejudikat vid skatterättslig tolkning

Av 11 kap 1 § 1st RF framgår att Regeringsrätten är rikets högsta förvaltningsdomstol. I 11 kap 2 § stadgas vidare att RR intar en oberoende ställning som rättstillämpare gentemot riksdag, regering och myndigheter.

RR: s praxis har stor genomslagskraft i skatterätten. När RR tar ställning till en specifik lagstiftningsfråga och meddelar en dom, erhåller domen ett självständigt värde som rättskälla.⁴⁰ Trots RR: s befästa ställning som högsta förvaltningsdomstol, har inte dess prejudikat bindande verkan vid nyuppkomna lagtolkningsproblem. Likt förarbeten bör de dock beaktas vid lagtolkningen, enligt Peczenik.⁴¹

Det faktum att RR: s prejudikat inte är juridiskt bindande, medför inte att de inte är relevanta. Jag skulle vilja påstå att de i allmänhet väger tyngre än förarbeten som tolkningsdata i en förutsebarhetskontext. Detta grundar jag på att prejudikat speglar gällande rätt med större precision och genomslag än vad som kan sägas om förarbetena. Vad som dock bör erinras om är att ett prejudikat kan vara produkten av en förarbetsbunden lagtolkning. Under sådana premisser förefaller min uppfattning som inkorrekt. I praktiken är detta faktum av underordnad betydelse enligt mig, eftersom de skattskyldiga i större mån kan försäkra sig om vad som utgör gällande rätt genom att följa prejudikat beslutade med vägledning av förarbeten än vad som är fallet med förarbeten allena.

Slutligen beträffande interaktionen mellan RR: s praxis och lagstiftning, bibehåller tidigare prejudikat giltighet gentemot senare lagstiftning under förutsättning att lagstiftningen inte motsäger prejudikaten. Konsekvensen blir att ny lagstiftning inte måste kodifiera tidigare avgöranden från RR för att de skall förbli giltiga.⁴²

⁴⁰ Lodin, m.fl. Del 2 1999, s. 543.

⁴¹ Peczenik. 1995, s. 35.

⁴² Lodin, m.fl. Del 2 1999, s. 545.

3.5 Riksskatteverkets handledningar och skatterättslig doktrin

RSV: s rekommendationer och skatterättslig doktrin tillhör de rättskällor som domstolarna får beakta vid lagtolkningen.⁴³ RSV: s uppgift är att genom allmänna råd och andra uttalanden verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet inom sitt verksamhetsområde.⁴⁴ RSV fullgör sin uppgift genom att ge ut rekommendationer i serien RSV: s meddelanden. Det förekommer även att RSV uttalar sig mindre formellt i tidningsbladet RSV-nytt vilket bl.a. finns tillgänglig över Internet. Vad som är gemensamt för samtliga av RSV: s rekommendationer är att de inte är bindande, varken för de skattskyldiga eller för domstolarna. RSV: s rekommendationer är inte heller bindande för domstolarna i en situation då lagen är vag och ledning inte går att finna i förarbeten eller prejudikat. Även om rekommendationerna inte är bindande, innebär det inte att de kan vara av stor nytta för de skattskyldiga som vägledning. Genom att följa RSV: s rekommendationer kan en skattskyldig sannolikt försäkra sig om att denne inte påförs mer skatt efter en ekonomisk transaktion än vad som rekommenderats. Angående RSV:s rekommendationers status som rättskälla i lagtolkningsssammanhang har de i bästa fall en övertygande effekt på domstolarna.⁴⁵

Vad gäller skatterättslig doktrin så består den främst av rättsdogmatisk litteratur vars syfte är att tolka och systematisera gällande rätt. Enligt Peczenik vinner juridiska författare främst sitt anseende genom skicklig och övertygande argumentation inom sina respektive rättsområden.⁴⁶ Anseendet innebär i sin tur en viss auktoritet vilken kan komma att beaktas av domstolarna vid lagtolkningen. Det som avgör om doktrin kommer att beaktas av domstolarna, är likt situationen med RSV:s rekommendationer, den övertygande styrkan i argumentationen.⁴⁷

3.6 Bruket av kollisionsprinciper vid normkonflikter

Utöver syftet att fastställa och precisera rättsreglers innebörd i konkreta sammanhang, kan tolkningsoperationer även företas för att uppnå konformitet. Det senare syftet medför att rättsordningen blir mer koherent, d.v.s. dess inre sammanhang ökar. Detta är poängen med rättsdogmatiken, anser Peczenik som varm förespråkare av koherensteorin. Angående den skatterättsliga doktrinens status som rättskälla i jämförelse med RR: s praxis vid lagtolkningen, är den senare av större betydelse, enligt min åsikt. Inte

⁴³ Peczenik. 1995, s. 35.

⁴⁴ SFS 1990: 1293, Skatteförvaltningsinstruktionen, 2 kap 2 §.

⁴⁵ Lodin, m.fl. Del 2 1999, s. 542.

⁴⁶ Peczenik. 1995, s. 42.

⁴⁷ Lodin, m.fl. Del 2 1999, s. 542.

minst av det faktum att RR som rikets förnämsta rättstillämpare inom förvaltningsrätten i praktiken svarar för hur skattelag skall tolkas. Den föreliggande risken vid RR: s prejudikatbildning är dock, enligt Peczenik då det endast är de rättsregler som är föremål för tolkning i rätten som kommer att harmoniseras i det specifika fallet, att reglerna ifråga får ett försämrat sammanhang med andra regler.⁴⁸ Vidare anser Peczenik att rättsreglerna som ligger till grund för tolkningen i domstolen, endast harmoniseras i den mån fallet kräver och riskerar således även att bli mindre koherenta i andra fall.

Med anledning av det ovan anförda tänker jag här i punktform återge Peczeniks korta men inte desto mindre kärnfulla sammanställning av vägledande kollisionsprinciper.

- Om olika rättskällor och rättsnormer är oförenliga med varandra, bör problemet lösas med harmonisering genom omtolkning eller att den ena ges företräde framför den andra.
- Om starka skäl talar mot en harmonisering av olika rättskällor, bör källor som skall beaktas som auktoritetsskäl vid lagtolkningen ha företräde gentemot dem som blott bör beaktas o.s.v. Endast starka skäl kan omkullkasta denna prioritetsordning.
- Om en norm av lägre dignitet strider mot en norm av högre dignitet, har den senare företräde (Lex superior).
- En mindre generell lagregel bör uppfattas som ett undantag från en oförenlig mer generell lagregel (Lex specialis).
- Om en tidigare lagregel är oförenlig med en senare bör den senare tillämpas (Lex posterior), men
- om en tidigare men mindre generell lagregel är oförenlig med en senare men mer generell lagregel, bör den tidigare tillämpas.⁴⁹

3.7 Olika lagtolkningsmetoder mot bakgrund av legalitetsprincipen

I rutinfall, d.v.s. då lagtexten är tydlig i det konkreta fallet, uppstår normalt inga problem för en domstol att meddela en dom. Vad som dock inte tillhör ovanligheterna är att lagarna är vagt formulerade. I sådana situationer kan

⁴⁸ Peczenik. 1995, s. 44f.

⁴⁹ Peczenik. 1995, s. 45.

det vara svårt för de skattskyldiga att förutse om deras eventuella transaktioner ryms inom lagtexten på ett sätt som de önskar eller ej. I dessa fall blir det aktuellt för domstolarna att tillämpa olika lagtolkningsmetoder för att fastställa det skattemässiga resultatet av transaktionerna ifråga.

Ett vanligt tillvägagångssätt vid lagtolkningen är att domstolen primärt företar en objektiv tolkning. Denna metod går ut på att vikt endast tillmäts ordalydelsen av bestämmelsen, som är föremål för tolkningen. Konsekvensen blir att metoden endast lämpar sig i rutinfall med hänsyn till förutsebarheten hos de skattskyldiga. I svåra fall där lagtexten är vagt formulerad kan det vara vanskligt ur förutsebarhetssynpunkt, att endast se till skatteregelns ordalydelse. Anledningen är att vaga regler med stor sannolikhet kommer att tolkas olika beroende på vem som företar tolkningen. Som skattskyldig kan man inte med hundra procentig säkerhet utgå ifrån att det egna tolkningsresultatet även kommer att nås av domstolen. Detta kan verka bekymrande ur förutsebarhetssynpunkt. Framförallt uppstår denna osäkerhet om det dessutom inte finns några prejudikat på området.

I situationer med vag lagtext kan rätten komma att tillämpa den s.k. subjektiva tolkningsmetoden vars syfte är att försöka klargöra den aktuella lagstiftningens syfte. När den subjektiva tolkningsmetoden företas kommer därför ledning att sökas i förarbetena till lagstiftningen. I normalfallet kan man säga att den objektiva- och subjektiva tolkningsmetoden interagerar vid lagtolkningen när lagen är vagt formulerad. Det innebär att domstolen i rutinfall utgår från lagen objektivt sett, för att i svåra fall utgå från lagen i kombination med dess förarbeten.⁵⁰ Uppstår det konflikt mellan lagtextens ordalydelse och förarbetena, har lagen företräde vilket jag behandlar i avsnitt 3.3.

Vad gäller de ovan nämnda metoderna, framstår de som tämligen okomplicerade rent tekniskt. Mot bakgrund av de skattskyldigas förutsebarhet, är kanske den objektiva metoden att föredra men med tiden bör inte den subjektiva metoden skapa alltför stor förvirring. Om lagtexten är tämligen oklar och motsatsen råder beträffande dess förarbeten bör de skattskyldiga kunna förutse hur deras transaktioner kommer att bedömas med hjälp av förarbetena. Problemet med den subjektiva metoden är dock att en vanemässig tillämpning av förarbetena i svåra fall, i praktiken kan innebära att kraven i 8 kap 3 § RF åsidosätts. Även om kravet på förutsebarhet för de skattskyldiga kan sägas ingå i legalitetsprincipen, blir resultatet en aning egendomligt vid tillämpning av den subjektiva metoden. Detta beror på att en vanemässig tillämpning av förarbeten då lagtexten är vag, inte märkbart bör försämra förutsebarheten hos de skattskyldiga i ett längre tidsperspektiv, däremot uppfylls inte kravet på lagstiftning i 8 kap 3 § RF.

⁵⁰ Lodin, m.fl. Del 2 1999, s. 534.

Hittills har jag berört fall då domstolen kan bli nödgad att söka ledning i förarbetena p.g.a. vaga lagregler. Vad som kan bli än mer komplicerat är situationer då även förarbetena är vaga. I sådana situationer kan det bli aktuellt för domstolen att företa mer avancerade tolkningsoperationer.

3.7.1 Teleologisk tolkning

Med teleologisk tolkning avses ändamålsenlig tolkning. Det finns olika teleologiska tolkningsmetoder varav Ekelöfs är mest känd i Sverige. Av den anledningen kommer endast den att behandlas inom ramen för min uppsats.

Vad beträffar metoden vid teleologisk tolkning, kan det inledningsvis nämnas att en rättsregel i allmänhet kan bli tillämplig i två situationer. Dessa situationer består av typiska och atypiska fall, där de förra avser rutinfall och de senare s.k. svåra fall. Utgångspunkten för den teleologiska tolkningen är att lagen först och främst tillämpas på de ordinära fallen. Lösningen på ordinära fall leder till olika verkningar vilka utgör de tillämpade reglernas ändamål. Det är sedan dessa verkningar som eftersträvas som lösning i de atypiska fallen.⁵¹

Vid första anblicken verkar inte den teleologiska tolkningsmetoden i praktiken skilja sig från samspelet mellan den objektiva- och subjektiva lagtolkningsmetoden. Detta påstående är korrekt beträffande de ordinära fallen där lagen allena tillämpas. Angående säregna fall skiljer sig den teleologiska metoden från det normala förfarings sättet såtillvida att ledning sökes från de ordinära fallens verkningar istället för i förarbetena. Tanken här är att det inte endast skall tas hänsyn till ändamålet av regeln som är föremål för tolkningen, utan även andra reglers ändamål. Genom det här förfarandet får den teleologiska metoden en objektiv karaktär.⁵² Vad man kan fråga sig är dock om inte metoden i praktiken välkomnar en analogisk tillämpning av skattereglerna. Vad detta i så fall skulle få för konsekvenser ur lämplighetssynpunkt med anledning av legalitetsprincipen återkommer jag till i avsnitt 3.7.2.

Vad gäller den teleologiska metodens tillämpning mot bakgrund av legalitetsprincipen, synes den vara förenlig med principen under förutsättning att resultatet är till fördel för de skattskyldiga. Detta var exempelvis fallet i RÅ 1993 ref. 31. I RÅ 1993 ref. 49 var situationen den motsatta och där tillämpades metoden till nackdel för den skattskyldige. I det målet ansåg LR och KR genom tillämpning av förarbetena att en tidigare lag mot vinstbolagstransaktioner inte var tillämplig på den skattskyldiges förfarande. RR ansåg till skillnad från övriga två instanser genom tillämpning av den teleologiska metoden, att lagstiftningen var tillämplig.

⁵¹ Peczenik. 1995, s. 57.

⁵² Lodin, m.fl. Del 2 1999, s. 537.

Som kritik mot den teleologiska metoden kan anföras att den inte är objektiv i egentlig mening eller att den blir objektiv genom en analog tolkning av lagregler i atypiska fall. Jag anser att man inte kan tillerkänna en metod karaktären av att vara objektiv genom att se till syftena till andra regler. En ytterligare invändning mot metoden är att det torde vara svårt för domstolen att se till vaga skattebestämmelsers syfte utan att söka ledning i förarbetena. Av den anledningen anser jag att metoden endast bör tillämpas till fördel för de skattskyldiga, för att inte strida mot legalitetsprincipen.

3.7.2 Tolkning ex analogia och e contrario

När domstolen företar en laganalogi i ett konkret fall innebär det att en bestämmelse som inte är tillämplig enligt dess ordalydelse utvidgas till att omfatta det specifika fallet. En grundförutsättning är dock att den situation lagregelns ordalydelse omfattar, väsentligen påminner om det aktuella fallet.⁵³ De skäl som talar för tolkningar ex analogia är enligt Peczenik att lika fall skall behandlas lika, samt att metoden främjar lagstiftningen inre förenlighet, d.v.s. koherens.⁵⁴

Om analog tolkning innebär en utvidgande tolkning, gäller motsatsen för tolkningar e contrario. Denna metod innebär att en specifik regels tillämpningsområde reduceras. För att metoden skall kunna tillämpas i en viss situation krävs att någon annan bestämmelse inte reglerar samma situation.⁵⁵ Exempel på motsatsslut kan hämtas från 2 kap 12 § 1st RF. I bestämmelsen stadgas vilka grundläggande fri- och rättigheter som är relativa och endast kan ändras genom lag. Genom att tolka bestämmelsen motsatsvis kan man istället utläsa vilka av de grundläggande fri- och rättigheterna som är absoluta och endast kan begränsas genom grundlag.

Beträffande den analogiska- och motsatsvisa tolkningsmetodens förenlighet med legalitetsprincipen är det främst den förra som kan uppfattas som oförenlig med principen. Det finns de som anser att det inte är förenligt med legalitetsprincipen att utvidga reglers tillämpningsområde utöver ordalydelsen till nackdel för de skattskyldiga.⁵⁶ I det här avseendet är jag beredd att instämma. Det är av den här anledningen som jag finner att den teleologiska tolkningsmetoden inte bör tillämpas pro fisco då metoden enligt min uppfattning uppvisar stora likheter med den analogiska tolkningen.

⁵³ Peczenik. 1995, s. 52.

⁵⁴ Peczenik. 1995, s. 53.

⁵⁵ Peczenik. 1995, s.54.

⁵⁶ Lodin, m.fl. Del 2 1999, s. 540.

Enligt Peczenik kan en analogisk tolkning som påför enskilda bördor endast bli aktuell av synnerliga skäl. För skatterättens del anser han dock att legalitetsprincipen talar mot sådan tolkning.⁵⁷

3.8 Genomsyn

Genomsyn som tolkningsmetod är mycket omdiskuterad i skatterätten. Faktum är att det råder delade meningar om dess egentliga existens. Med genomsyn avses att domstolen bortser från den civilrättsliga beteckningen som den skattskyldiges rättshandlingar besitter. Istället är det rättshandlingarnas verkliga innebörd som skall ligga till grund för den skattskyldiges taxeringsresultat.⁵⁸

I proposition 1996/97: 170 s. 31. går det att utläsa att genomsyn intar en central roll bland metoder att motverka skatteflykt. Genomsyn skall dock inte förväxlas med skentransaktioner, vid vilka aviserade rättshandlingar inte företas då det inte varit de inblandade parternas avsikt.⁵⁹ En rättshandling kan sägas bestå av en subjektiv och en objektiv sida, där den förra utgör den skattskyldiges avsikt och den senare dennes faktiska vidtagna handling. Vid skenrättshandlingar är inte det subjektiva elementet uppfyllt då det aldrig varit den skattskyldiges avsikt. Vid kringgåendehandlingar som aktualiserar genomsyn eller skatteflyktslagen är det istället så att den skattskyldige har för avsikt att uppfylla det subjektiva elementet av dennes rättshandling men det reser frågan om det objektiva elementet är uppfyllt. En skenrättshandling i skatterättsligt sammanhang är detsamma som skattefusk och aktualiserar skattebrottslagen, vilken jag inte har för avsikt att behandla i min uppsats. En skatteundvikande rättshandling som en skattskyldig företar, innebär till skillnad från skentransaktioner att den är formellt korrekt men kan leda till eftertaxering eller skattetillägg då domstolen kan bortse från den civilrättsliga innebörden. Enligt min mening utgör rättshandlingar som aktualiserar genomsyn eller SKFL – vilken jag behandlar i 4 kap – förfaranden vilka lagstiftaren inte förutsett. Av den anledningen kan den verkliga innebörden av den skattskyldiges rättshandlingar läggas till grund för dennes taxeringsresultat. Skenrättshandlingar är å andra sidan olagliga, varför de klassificeras som skattefusk och föranleder tillämpning av SKBL.

Begreppet genomsyn används inte inom rättstillämpningen som en beteckning på subsumtionsförfaranden, vid vilka konkreta fall inordnas under rättsregler. Genomsyn består snarare av rättstillämpning i skepnad av överordnade, samlade bedömningar av sammansatta transaktioner. Vad som

⁵⁷ Peczenik. 1995, s. 55f.

⁵⁸ Prop. 1996/97: 170 s. 32.

⁵⁹ Lodin, m.fl. Del 2 1999, s. 548.

utmärker en sådan genomsyn, är enligt Wennergren ett till det yttre antal – sedda var för sig – formellt oklanderliga rättshandlingar som ej är förtjänta rättsligt beaktande.⁶⁰

Vad gäller genomsynsmetodens förhållande till *nullum tributum sine lege*, finns det enligt Hultqvist inget stöd för att bortse från vad som är en förutsättning för angivna rättsföljder, vare sig i lagen eller av normalt godtagbara tolkningsmetoder. Vidare anser Hultqvist att tillämpningen av genomsyn får följderna av ett avståndstagande från traditionell juridisk metod då genomsyn innebär att domstolen anlägger ett rent ekonomiskt betraktelsesätt på juridiska situationer.⁶¹

Slutligen vad gäller förekomsten av den s.k. genomsynsmetoden, finns det de som anser att den i själva verket är traditionell juridisk omklassificering av oriktigt benämnda rättshandlingar.⁶²

⁶⁰ Wennergren. Bertil, *Skatteflykten i stöpsleven*. I: Skattenytt 1997, s. 109f.

⁶¹ Hultqvist. I: Skattenytt 1999, s. 397.

⁶² Lodin, m.fl. Del 2 1999, s. 553f.

4 Lagen mot skatteflykt

4.1 Vägen fram till den nuvarande skatteflyktslagen

Kringgående av skattelag är inget nytt fenomen. Genom utgången i RÅ 1953 ref. 10 – Nordbäcksmålet – begränsades RR: s möjligheter att ingripa mot skatteundvikande transaktioner betänkligt och som resultat av detta kom olika speciallagstiftningar att stiftas på området. Det var inte förrän 1980 som den första lagen mot skatteflykt stiftades. Till grund för denna lagstiftning låg betänkandena SOU 1975: 77 samt DS B 1978: 6.⁶³

4.1.1 1980 års skatteflyktslag

Arbetsgruppen bakom SOU 1975: 77 var ursprungligen mot en allmän skatteflyktsklausul men ansåg att den tidigare situationen med speciallagstiftningar hade medfört flagranta olägenheter. Dessa olägenheter bestod i att stoppreglerna mot kringgående av skattelag i sin tur kringgicks vilket skapade ett behov av ytterligare lagstiftningsingripanden på området. Detta resulterade i att skattelagstiftningen blev komplicerad och svårövergriplig.⁶⁴ Mot den här bakgrunden kom arbetsgruppen fram till att en skatteflyktslag med vidare tillämpningsområde var att föredra framför den tidigare in casu-lagstiftningen.

Efter remissbehandlingen av arbetsgruppens betänkande presenterades ett omarbetat förslag i DS B 1978: 6. Även här framgick det att speciallagstiftningar mot kringgående av skattelag var förenade med svagheter. Ett skäl var att speciallagstiftningen inte var tillräckligt effektiv mot kringgåenden då domstolarna inte kunde komplettera stoppreglerna med analog lagtolkning. Under rådande omständigheter visade det sig nästan vara omöjligt att bekämpa skatteflykt. Vad som dock betonades i promemorian var att införandet av en allmän skatteflyktsklausul inte fick ske på bekostnad av att kravet på noggrannhet vid utformningen av materiella skatteregler åsidosattes.⁶⁵

I prop. 1980/81: 17, föreslogs en lag mot skatteflykt av regeringen som i huvudsak byggde på det omarbetade förslaget i DS B 1978: 6. I propositionen definierades skatteflykt som ett kringgående av skatteregler med hjälp av mer eller mindre komplicerade konstruktioner varigenom den skattskyldige väljer ett annat förfarande än det närmast till hands liggande

⁶³ Prop. 1996/97: 170, s. 8.

⁶⁴ Prop. 1996/97: 170, s. 8f.

⁶⁵ Prop. 1996/97: 170, s. 10.

förfarandet för att uppnå ett önskat skattemässigt resultat i lagstiftarens ögon. Vidare sades det i propositionen att det inte kunde anses rimligt att kräva att lagstiftaren skulle vara förmögen att förutse alla potentiella kringgåendeförfaranden samt utforma lagstiftningen därefter.

Vad gäller den föreslagna skatteflyktsklausulens tillämpningsområde, skulle den begränsas till att avse situationer där den skattskyldige uppnått skattemässiga fördelar gentemot det allmänna genom ett onormalt handlings sätt. Skattemässiga fördelar som däremot var resultat av normala förfaranden skulle endast förhindras genom ändringar i den materiella lagstiftningen.⁶⁶

Den första generalklausulen mot skatteflykt kom att formuleras på följande sätt:

Vid taxeringen skall hänsyn ej tagas till rättshandling som har företagits av den skattskyldige eller av juridisk person, vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige, om rättshandlingen är led i ett förfarande som innebär att skattebestämmelse kringgås.

Ett förfarande skall anses innebära att skattebestämmelse kringgås om

- 1. förfarandet, med hänsyn till det ekonomiska resultatet som – bortsett från beskattningen – har uppnåtts genom förfarandet, framstår som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet,*
- 2. förfarandet medför en icke oväsentlig skatteförmån som med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det avgörande skälet för förfarandet och*
- 3. en taxering på grundval av förfarandet klart skulle strida mot grunderna för bestämmelsen i fråga eller för de bestämmelser som skulle tillämpas om förfarandet lades till grund för taxeringen.⁶⁷*

4.1.2 1983 års lag mot skatteflykt

I proposition 1982/83: 84 föreslogs en utvidgning av skatteflyktslagen eftersom 1980 års lag enligt regeringen var för snävt utformad för att uppnå önskad effektivitet. I propositionen definierades skatteflykt som ett förfarande varigenom den skattskyldige genom civilrättsligt giltiga transaktioner utnyttjar skattereglerna och därigenom erhåller skattefördelar som inte lagstiftaren avsett.⁶⁸

Det huvudsakliga skälet till en utvidgning av 1980 års lag var att skattedomstolarna vid dess tillämpning blev alltför bundna av en formell syn

⁶⁶ Prop. 1996/97: 170, s. 11.

⁶⁷ Prop. 1996/97: 170, s. 12.

⁶⁸ Prop. 1996/97: 170, s. 13.

på civilrättsliga institut som låg till grund för beskattningen. Detta resulterade i att det blev omöjligt för domstolarna att analogt tillämpa, de med hänsyn till det ekonomiska resultatet materiellt riktigare reglerna, till nackdel för de skattskyldiga.

Departementschefen yttrade i propositionen att det fanns två typer av skatteflykt. Den ena typen utgjordes av formellt sett riktiga förfarande från den skattskyldiges sida vilka var omotiverade bortsett från det skattemässiga resultatet. Den andra typen av skatteflykt bestod i sin tur av konstlade förfaranden vilka ledde till normala ekonomiska resultat, bortsett från det önskade skattemässiga resultatet av den skattskyldige. Det fanns därför enligt departementschefen ett behov av att utvidga skatteflyktslagen till att förutom att bli tillämplig på kringgåendetransaktioner, även omfatta situationer där den skattskyldiges valda förfarande inte utgjorde någon egentlig omväg, men dennes syfte var att uppnå skatteförmåner som inte var avsedda av lagstiftaren. Som ett resultat av detta fick 1983 års lag mot skatteflykt följande lydelse:

Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling som har företagits av den skattskyldige eller av juridisk person, vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige, om

- 1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige eller juridiska personen direkt eller indirekt medverkat, ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige,*
- 2. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet och*
- 3. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.⁶⁹*

4.1.3 Utvecklingen efter 1983 års skatteflyktslag

År 1992 slopades lagen mot skatteflykt helt. Anledningen var att lagen kritiserats från rättssäkerhetssynpunkt. Vidare medförde lagen bekymmer för de skattskyldiga avseende deras möjlighet att förutse de skattemässiga konsekvenserna av deras rättshandlingar.⁷⁰

År 1995 återinfördes lagen och tillämpades på rättshandlingar företagna den första juli 1995 eller senare. Sedan dess har skatteflyktslagen reformerats genom SFS 1997: 777, prop. 1996/97: 170 och Bet. 1997/98: SkU3. Den nuvarande lydelsen av skatteflyktslagen är tillämplig på rättshandlingar företagna fr.o.m. den första januari 1998.⁷¹

⁶⁹ Prop. 1996/97: 170, s. 13f.

⁷⁰ prop. 1996/97: 170, s. 15.

⁷¹ RSV handledning, 2002-08-05, s. 176.

4.2 Den nuvarande lagen mot skatteflykt

I det här avsnittet skall jag behandla den idag gällande lagen mot skatteflykt. Min tanke är att redogöra för de olika materiella förutsättningarna som måste vara uppfyllda för att lagen skall kunna tillämpas. Den nuvarande generalklausulen mot skatteflykt återfinns i 2 § SKFL. Den lyder:

Vid taxeringen skall hänsyn ej tagas till rättshandling, om

- 1. rättshandlingen ensam eller tillsammans med annan rättshandling ingår i ett förfarande som medför 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. Lag (1997: 777)*

Angående lagens tillämpningsområde, framgår det av 1 § SKFL att den gäller taxeringar till kommunal och statlig inkomstskatt samt statlig förmögenhetsskatt.

Vid första anblicken skiljer sig den senaste utformningen av 2 § SKFL en aning från dess föregångare. Enligt den nuvarande lydelsen skall ett förfarande strida mot "lagstiftningens syfte" istället för dess grunder. Vidare har kraven för lagens tillämpning skärpts i det avseendet att skatteförmånen numer skall vara väsentlig istället för "inte oväsentlig". Slutligen vad gäller skillnaderna, har kraven mildrats såtillvida att den av den skattskyldige uppnådda skatteförmånen skall kunna antas ha utgjort det övervägande skälet för dennes förfarande istället för det tidigare "huvudsakliga skälet".

Beträffande ändringen till att skatteförmånen skall vara väsentlig, är detta en skärpning contra fiscum i objektivet hänseende enligt min mening. Vad gäller det faktum att skatteförmånen numer skall kunna antas utgöra det övervägande skälet för ett visst förfarande, är detta ett mildare rekvisit pro fiscum då kraven för lagens tillämpning sänks. Rörande "lagstiftningens syfte", är det svårt att rent språkligt hävda att det skulle innebära något nytt. Detta hoppas jag dock kommer att tydliggöras en aning i avsnitt 4.2.4.

I vilken mån den nuvarande SKFL skiljer sig i praktiken från sina föregångare är inte helt självklart i alla avseenden. Det är därför av vikt att

nämna att de överväganden som gjordes av bl.a. regeringen och riksdagen angående de tidigare skatteflyktslagarna, även har bärkraft idag.⁷²

4.2.1 Rekvisitet ”väsentlig skatteförmån”

I 2 § 1 p SKFL stadgas att det av den skattskyldige valda förfarandet måste medföra en väsentlig skatteförmån för denne. För att SKFL skall bli tillämplig i den här delen måste först och främst begreppet skatteförmån klarläggas. I prop. 1982/83: 84 s. 17. definieras begreppet skatteförmån som allt vilket innebär en lättnad eller en fördel för den skattskyldige vid beskattningen. Definitionen kan enligt min åsikt uppfattas som om alla former av avdrag, alltså även de som är tillåtna träffas av rekvisitet. För att lagen skall bli tillämplig krävs dock att samtliga rekvisit i 2 § SKFL. Detta medför att de avdrag som de facto är tillåtna inte träffas av klausulen då det är förenligt med lagstiftningens syfte att göra avdrag i viss utsträckning. Genom att SKFL inte lägger hinder för avdrag i allmänhet, upprätthålls således skattesystemets reciprocitet.

Enligt skatteflyktskommittén bakom den nuvarande lagen kan begreppet skatteförmån anses vara mindre lämpligt språkligt sett. Kommittén anser dock inte i det här avseendet att terminologin inneburit några tillämpningssvårigheter. Av den anledning har begreppet fått kvarstå.

I propositionen bakom den nuvarande SKFL definieras begreppet skatteförmån en aning annorlunda. Där likställs skatteförmån med ett undvikande av den ytterligare skatt vilken skulle påföras den skattskyldige om denne inte vidtagit kringgåendehandlingen.

Vad gäller den nuvarande lydelsens krav på att skatteförmånen skall vara väsentlig, är det påkallat av processekonomiska skäl. Av förarbetena framgår att den förra lydelsen – inte oväsentlig skatteförmån – aktualiserade SKFL i underrätterna trots att förmåner kunde vara betydligt lägre än 5000 kr. Vilket belopp en skatteförmån måste uppgå till för att uppfylla väsentlighetskravet framgår dock inte konkret av motiven till den nuvarande lagen. Enligt regeringens uttalande borde skatteförmånen uppgå till belopp som är betydligt större än något tusental kronor för att väsentlighetskravet skall uppfyllas. Något mer preciserat belopp följer inte av motiven och det är påkallat enligt skatteflyktskommittén med hänsyn till förändringar i penningvärdet. Kommittén anser istället att närmare preciseringar av rekvisitet i det här avseendet bör överlåtas åt rättspraxis.⁷³

Som exempel från RR: s praxis beträffande skatteförmåner i SKFL: s mening kan RÅ 1997 ref. 67. nämnas. I målet bedömde domstolen att om inkomster blir skattefria istället för skattepliktiga eller beskattas lindrigare

⁷² Prop. 1996/97: 170 s. 33.

⁷³ Prop. 1996/97: 170 s. 46.

än vad som skulle vara fallet, föreligger en skatteförmån. I RÅ 2000 ref. 21. II, skulle ett bolag ge koncernbidrag och ta emot ett aktieägartillskott från samma företag och erhöll därmed ett underskott som skulle kvittas mot framtida vinster så att dessa inte beskattades. I målet gjorde RR bedömningen att en skatteförmån i SKFL: s mening förelåg.

4.2.2 Identitetskravet

För att 2 § 2 p SKFL skall vara uppfylld, krävs att den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna som utgör själva kringgåendet av skattelag. Detta innebär att rekvisitetet inte är uppfyllt om skatteförmånen tillfaller en familjemedlem till den skattskyldige.⁷⁴ I en sådan situation blir det den familjemedlem som skatteförmånen tillfaller vars taxeringsresultat blir föremål för SKFL.

4.2.3 Skälet för förfarandet

I 2 § 3 p SKFL stadgas att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna skall kunna antas ha utgjort det övervägande skälet för den skattskyldiges förfarande. I den äldre lagstiftningen var rekvisitetet utformat så att skatteförmånen skulle vara det huvudsakliga skälet. Av motiven till SKFL framgår att den äldre lydelsen fick konsekvensen att lagens tillämpning inskränktes. Vidare går det att utläsa att ”det övervägande skälet” svarar bättre mot syftet med SKFL än vad som var fallet med ”det huvudsakliga skälet”.⁷⁵

När domstolen skall avgöra vilken avsikt den skattskyldige har haft med ett visst förfarande krävs att skatteförmånen väger tyngre än övriga skäl enligt 2 § 3 p. Vilken avsikt den skattskyldige har haft när denne väljer ett skattemässigt upplägg är enligt mig en ren subjektiv fråga. Rekvisitetet kan tyckas medföra en svår uppgift för domstolen då den genom en objektiv bedömning skall finna vad som utgör den skattskyldiges övervägande skäl. Vilken avsikt den skattskyldige faktiskt haft är dock av mindre betydelse. Tanken är istället att domstolen genom en objektiv bedömning skall väga skatteförmånen mot alla andra tänkbara skäl. Vad utgör då andra tänkbara skäl? De skäl som den skattskyldige kan lägga till grund för sitt handlande kan vara – förutom skattemässiga skäl – affärsmässiga, organisatoriska, familjerättsliga eller av annan art. För att SKFL skall bli tillämplig i det här avseendet måste skatteförmånen objektivt sett anses väga tyngre än övriga skäl tillsammans.⁷⁶

⁷⁴ Prop. 1980/81: 17 s. 17. och Prop. 1996/97: 170 s. 42.

⁷⁵ Prop. 1996/97:170 s. 43f.

⁷⁶ RSV handledning, 2002-08-05 s. 184.

4.2.4 Rekvisitet ”lagstiftningens syfte”

Om 2 § 1-3 p SKFL är uppfyllda måste domstolen även finna att en taxering av den skattskyldige på grundval av dennes förfarande strider mot lagstiftningens syfte enligt 2 § 4p för att SKFL ska bli tillämplig. Genom att domstolen skall se till lagstiftningens syfte vid sin bedömning, får det konsekvensen att 4p i praktiken är en tolkningsanvisning meddelad i form av lag enligt min uppfattning. Denna tolkningsanvisning överensstämmer väl med EG-domstolens sätt att arbeta och den i avsnitt 3.3 av Sture Bergström förordade tolkningsmetoden när lagtexten inte är entydig. Här är det motiverat att nämna att en eventuell tillämpning av SKFL föranleds uteslutande av s.k. svåra fall.

Vad gäller det tidigare rekvisitet ”lagstiftningens grunder”, har det frångåtts då det inte medfört önskad effektivitet.⁷⁷ På vilket sätt ändringen till ”lagstiftningens syfte” gör SKFL mer effektiv är i det här sammanhanget en fråga värd att ställa. Om ”lagstiftningens grunder” innebär att rättstillämparen söker ledning i förarbetena kan man fråga sig vad den nya lydelsen av rekvisitet innebär? Enligt min mening utgörs grunderna till en lag av dess förarbeten, medan ett syfte påminner mer om en slutdestination språkligt sett. Detta innebär dock inte att motiven till en lag kan innehålla olika målsättningar.

När ett visst förfarande skall bedömas mot lagstiftningens syfte enligt 2 § 4p SKFL skall hänsyn tas till de rättsgrundsatser som framgår direkt av skattebestämmelserna och skattelagstiftningens allmänna principer. Om syftet med en viss bestämmelse eller regelsystem är oklart bör dock ledning sökas i förarbetena. Rekvisitet ”lagstiftningens syfte” innebär att domstolen skall tillämpa de genom den skattskyldiges förfarande kringgådda materiellt sett riktigare reglerna framför de formellt riktiga reglerna. Tanken bakom 2 § 4p SKFL är alltså att domstolens prövning skall omfatta syftet bakom både de formellt riktiga reglerna och de som har kringgåtts.⁷⁸ Om den skattskyldige utnyttjat en viss avdragsregel skall domstolen försöka klarlägga dess syfte. Dessutom kan det bli aktuellt för domstolen att beakta syftet bakom generella avdragsregler. Skulle det visa sig vid domstolens prövning att syftena bakom den specifika regeln och de generella reglerna är motstridiga, skall domstolen avgöra vilka regler som bör ha förtur i målet ifråga. Råder det oklarhet om vad som menas med ”lagstiftningens” syfte i ett specifikt fall, kommer ärendet att avgöras contra fiscum.⁷⁹

⁷⁷ Prop. 1996/97:170 s. 38.

⁷⁸ RSV handledning, 2002-08-05 s. 189.

⁷⁹ Prop. 1996/97:170 s. 39f.

5 Analys

5.1 Inledning

I det här kapitlet kommer inledningsvis kritiken mot skatteflykts- och skatteförmånsbegreppet att behandlas. Sedan kommer den objektiva bedömningen enligt 2 § 3 p SKFL att analyseras angående bevisbördans placering. I samband med detta skall innebörden av uttrycket ”affärsmässiga skäl” granskas. Vidare skall metodiken vid SKFL: s tillämpning belysas samt hur lagen uppfyller kraven på effektivitet och rättssäkerhet. Avslutningsvis kommer RÅ 2000 ref. 21 I att refereras. Syftet är att ge läsaren en inblick i hur SKFL tillämpas i praktiken. I anslutning till referatet kommer även utgången av målet att analyseras.

5.2 Skatteflyktslagens terminologi

5.2.1 Begreppet skatteflykt

I prop. 1982/83: 84 som ligger till grund för 1983 års SKFL definieras skatteflykt. Enligt propositionen är skatteflykt liktydigt med förfaranden varigenom de skattskyldiga med hjälp av civilrättsligt giltiga transaktioner utnyttjar skattereglerna för att uppnå av lagstiftaren inte avsedda skatteförmåner.⁸⁰ Skatteflyktstransaktioner kan även belysas som kringgåendetransaktioner som ter sig onormala om man bortser från deras skattemässiga utfall. Att skatteflykt konstitueras av förfaranden som inte var avsedda av lagstiftaren vid lagens tillkomst, får följden att skatteundandragande transaktioner som lagstiftaren vetat om men som inte ingripits emot inte utgör skatteflykt.⁸¹

Begreppet skatteflykt är problematiskt. Detta beror framförallt på att skatteflykt, till skillnad från skatteplanering, inte är godtagbar enligt gällande rätt, vilket orsakar gränsdragningsproblem. Denna problematik består i att fastslå vad som utgör godtagbar skatteplanering och vilken skatteplanering som inte är godtagbar och därmed utgör skatteflykt.⁸²

I EKO-kommissionens betänkande, kontroll av rådgivare, SOU 1983: 41 definieras skatteplanering som åtgärder vars syfte är att optimera

⁸⁰ Prop. 1996/97: 170 s. 13.

⁸¹ För mer information om vilka konsekvenserna blir av att lagstiftaren kan antas ha känt till ett visst förfarande se: Nilsson, Ulrika. *Lagstiftningens syfte – en studie av rekvisitet i 2 § skatteflyktslagen*, Examensarbete HT 2001 Lunds universitet.

⁸² Hultqvist, Anders. *Skatteflyktslagen – vara eller icke vara? – det borde ha varit frågan!*, I: Skattenytt 1995, s. 579f.

skattekostnader i enlighet med lagstiftningens intentioner, medan skatteflykt utgör åtgärder att minimera skattekostnader i strid med lagstiftningens intentioner. Enligt Grosskopf är dessa definitioner inte särskilt märkvärdiga. Han anser att de är vaga och reser många frågor angående gränsdragningen. Fördelen med definitionerna enligt Grosskopf är dock att de visar en klar skiljelinje mellan åtgärder som är accepterade av lagstiftaren och åtgärder som inte kan accepteras av densamme. Vidare anser Grosskopf att varje skattesystem måste tillåta skatteplanering inom dess ramar, men att det från början av 1980-talet skapats en olycklig förskjutning i terminologin i den allmänna debatten vilket fått konsekvensen att skatteplanering kan uppfattas som någonting oetiskt och icke önskvärt.⁸³

Oklanderlig skatteplanering i lagstiftarens ögon utgör alltså inte skatteflykt till skillnad från klandervärd sådan. Detta förhållande uttrycks bra av en amerikansk domare: *"Tax reduction is not evil if you do not do it evilly"*.⁸⁴

Förutom gränsdragningen mellan skatteflykt och skatteplanering finns det dessutom två skatteflyktsbegrepp, vilket jag behandlat i 4.1.2 i samband med 1983 års SKFL. Den ena typen utgörs av skatteflykt i vid bemärkelse i den allmänna debatten och avser alla förfaranden som leder till av lagstiftaren inte avsedda skatteförmåner. Vad som är problematiskt med det här skatteflyktsbegreppet är enligt Hultqvist begreppet "lagstiftaren" då det ger uttryck för en homogen uppfattning. Att samtliga riksdagsledamöter skulle ha en gemensam uppfattning som dessutom karaktäriseras av ett stort intentionsdjup vid sådana komplicerade juridiska situationer som det är fråga om vid SKFL: s tillämpning, måste starkt ifrågasättas anser Hultqvist. Begreppet lagstiftaren förefaller istället vara en fiktion som leder till allmän moralbedömning.⁸⁵ Den andra snävare och mer tekniska betydelsen av begreppet skatteflykt är härledd ur resultaten av de transaktioner som aktualiserar SKFL: s tillämpning. Problemet med det tekniska skatteflyktsbegreppet är dock enligt Hultqvist att det definieras ex post, d.v.s. först efter en tillämpning av SKFL på ett visst förfarande kan detsamma anses utgöra skatteflykt. Detta innebär att det tekniska skatteflyktsbegreppet formuleras negativt såtillvida att det endast råder klarhet om vad som inte utgör skatteflykt.⁸⁶

5.2.2 Begreppet skatteförmån

I prop. 1982/83: 84 s. 17 definieras begreppet skatteförmån som allt vilket innebär en lättnad eller fördel för den skattskyldige vid dennes taxering. Skatteflyktskommittén bakom den nuvarande SKFL ansåg i motiven till lagen att begreppet var mindre lämpligt men det fick kvarstå då det inte

⁸³ Grosskopf, Göran. *Skatteplanering och skatteflykt*, I: Skattenytt 1989, s. 4f.

⁸⁴ Gunn, Alan. *Tax avoidance*, Michigan Law Review, 1978, s. 733.

⁸⁵ Hultqvist. 1995, s. 383.

⁸⁶ Hultqvist. 1995, s. 384.

medfört några tillämpningssvårigheter. Begreppet skatteförmån har framförallt blivit utsatt för hård kritik av Hultqvist. Han anser att skatteförmånsrekvisitet leder till att lagens tillämpning omöjliggörs. Som argument för påståendet jämför han förmåner med extrapriser, vilka kännetecknas av att de utgör tillfälligt lägre priser än ordinarie priser. Precis som förmånen vid extrapriser är en relation mellan normalpriser och ett lägre pris, borde skatteförmånen vara en relation mellan en normal högre skatt och en i det specifika fallet lägre skatt. Frågan han ställer sig är hur det kan finnas två skattenivåer som skapar denna relation angående samma förfarande. Hultqvist fortsätter sitt exempel med att ingen behöver betala skatt utöver det som beslutas av riksdagen i enlighet med 8 kap 3 § RF – legalitetsprincipen. Eftersom det inte finns någon skattskyldighet utöver den som meddelas genom lag, anser Hultqvist beträffande exemplet slutligen att den skattebelastning som följer av lag vid ett särskilt förfarande skall påföras de skattesubjekt som förfar på det sättet.⁸⁷

5.2.3 Funderingar kring ”skälet för förfarandet” och ”affärsmässiga skäl”

Av min behandling i avsnitt 4.2.3 framgick att skatteförmånen skall utgöra det övervägande skälet för den skattskyldiges förfarande för att SKFL skall bli tillämplig. 2 § 3 p SKFL innehåller ett subjektivt element då rättstillämparen skall ta ställning till vilken avsikt den skattskyldige har haft vid valet av sina transaktioner. Det är dock inte den skattskyldiges faktiska avsikt som domstolen skall ta ställning till utan vad som vid en objektiv bedömning framstår som det övervägande skälet till förfarandet. Beträffande bevisbördans placering ankommer det på den skattskyldige att göra sannolikt att det finns andra skäl bakom dennes agerande än att uppnå en skatteförmån.⁸⁸ Detta finner jag tämligen egendomligt. Enligt min åsikt är det korrekt att placera bevisbördan på den skattskyldige under förutsättning att domstolen skall försöka ta ställning till dennes faktiska avsikt. Istället för den faktiska avsikten är det i enlighet med SKFL vad som utgör det objektivt övervägande skälet till den skattskyldiges förfarande som är av betydelse, varför bevisbördans placering kan ifrågasättas. För att förtydliga min ståndpunkt måste den objektiva bedömningen granskas närmare. Enligt mig borde domstolens objektiva bedömning föregås av ett subjektivt ställningstagande beträffande vad som objektivt kan anses utgöra det övervägande skälet. Domstolens subjektiva ställningstagande borde i sin tur leda till att det kan ifrågasättas om bevisbördan bör ligga hos den skattskyldige till last. I det här avseendet anser jag i enlighet med RSV: s handledning 20002-08-05 s. 188 att den skattskyldige bäst känner till de faktiska skälen till sitt transaktionsval, men eftersom det är vad som objektivt sett framstår som det övervägande skälet som är av betydelse, är

⁸⁷ Hultqvist. I: Skattenytt 1995, s. 580f.

⁸⁸ RSV handledning, 2002-08-05, s. 188.

det inte alldeles självklart att någon part skall beläggas med bevisbördan i skatteflyktsmål.

När domstolen fastslår vad som objektivt sett kan antas utgöra det övervägande skälet till den skattskyldiges förfarande, skall skatteförmånen vägas mot ett antal motskäl. Dessa skäl kan vara affärsmässiga, organisatoriska, familjerättsliga eller av annan art. Om något av dessa skäl ensamt eller tillsammans väger tyngre än skatteförmånen, blir inte SKFL tillämplig.⁸⁹

Exempel på när affärsmässiga skäl har ansetts väga tyngre än skatteförmåner kan hämtas från äldre praxis. I RÅ 84 Aa 189 sålde två personer en jordbruksfastighet för att sedan köpa tillbaka bostadshuset. Orsaken till transaktionen var dels möjligheten till ett avdrag på 3000 kr vid realisationsvinstbeskattningen enligt dåvarande regler, dels att köparen fick alla kostnader och besvär med avstyckningen samt möjligheten att avverka skog för att finansiera köpet. Skatteförmånen ansågs inte utgöra det huvudsakliga skälet till förfarandet.

I RÅ 1987 ref. 131 skulle två personer sälja sina aktier i ett bolag. Då de båda säljarna inte ville ha kvar något engagemang i bolaget avstod de från sina pensionsutbetalningar. Den eventuella skatteförmånen ansågs inte utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet.

De båda ovan återgivna rättsfallen visar på situationer där RR funnit att SKFL inte varit tillämplig p.g.a. att skatteförmåner fått vika för affärsmässiga skäl vid den objektiva bedömningen. Det bör dock erinras om att rättsfallen avser den äldre lydelsen av SKFL där det ”huvudsakliga skälet” var av betydelse.

Vad som främst väcker mitt intresse är vad som avses med affärsmässiga skäl. Enligt min uppfattning är begreppet affärsmässiga skäl något som likt det tekniska skatteflyktsbegreppet i avsnitt 5.1.1 definieras ex post. Konsekvenserna av detta är att den skattskyldige aldrig kan vara riktigt säker på att dennes skäl för valet av transaktioner står sig mot SKFL, förrän de provas mot lagen.

En analys av begreppet affärsmässiga skäl ur en språklig synvinkel leder enligt min åsikt till att frågan om inte begreppet kan anses innefatta skatteförmåner, är högst berättigad. I vilken omfattning en skattskyldig kommer att beskattas, är enligt min mening någonting som i högsta grad kommer att påverka hur denne kommer att strukturera sin affärsverksamhet. Detta kan vid första anblicken uppfattas som ytterst provokativt och radikalt. Jag anser dock att det faktum att skattskyldiga generellt vill påföras så lindrig beskattning som möjligt, är lika naturligt som att skatter fungerar som styrmedel från statens sida för att uppnå sina mål. Om någon skulle

⁸⁹ Prop. 1996/97: 170 s. 44.

hävda att skatter inte ingår i den språkliga betydelsen av affärsmässiga skäl, borde det innebära att vederbörande inte anser att avgifter och skatter kan användas från statens sida som styrmedel. Min tes är dock inte undantagslös utan mer generellt orienterad. Skulle fiscus exempelvis höja tobaksskatten avsevärt, skulle det nog inte leda till att den notoriske rökaren avstår från sitt begär. Om fiscus däremot skulle sänka tjänste- och bolagsbeskattningen avsevärt i norra Sverige, är det sannolikt att det skulle ske en massinflyttning av arbetstagare och företag till området. Mot bakgrund av dessa två exempel finner jag det en aning naivt att anse att skatter inte påverkar vilka affärsmässiga beslut en rationell ekonomisk människa kommer att fatta.

Vad får då resultatet av den ovan återgivna språkliga analysen av begreppet affärsmässiga skäl i proposition 1996/97: 170 s. 44 för betydelse för SKFL: s vidkommande?

Om affärsmässiga skäl innefattar skatteförmåner, skulle SKFL inte kunna tillämpas. Under sådana omständigheter skulle alla tänkbara förfaranden som kan aktualisera lagens tillämpning aldrig kunna uppfylla 2 § 3 p då skatteförmånen skulle läggas i båda vågskålarna vid den objektiva bedömningen och s.a.s. neutralisera sig själv.

Att SKFL faktiskt tillämpas innebär att skatteförmåner inte kan anses innefattas av affärsmässiga skäl trots att den språkliga betydelsen av begreppet inbjuder till det. Jag betvivlar inte för ett ögonblick att ambitionen är att SKFL skall kvarstå, men en översyn av begreppet affärsmässiga skäl skulle välkomnas av mig då jag finner det högst olämpligt. En eventuell lösning skulle vara att stryka begreppet helt från lagens förarbeten eller förtydliga vad som faktiskt avses med det. Eftersom skatter och affärsverksamhet har ett så starkt samband vore den förra lösningen att föredra enligt mig.

Kritik mot SKFL: s terminologi har anförts av Hultqvist angående begreppen skatteflykt och skatteförmån, där det senare även funnits mindre lämpligt av skatteflyktskommittén bakom den nuvarande lagstiftningen. Ambitionen med min analys av begreppet affärsmässiga skäl var att visa att SKFL: s terminologi är otillfredsställande utöver skatteflykts- och skatteförmånsbegreppet.

5.3 Metoden vid skatteflyktslagens tillämpning med anledning av ”lagstiftningens syfte”

Hur domstolen går tillväga vid SKFL: s tillämpning råder det delade meningar om. Hultqvist är starkt kritisk till de konsekvenser han anser rekvisitet ”lagstiftningens syfte” får. När den skattskyldiges förfarande prövas enligt 2 § 4 p SKFL skall det ”strida mot lagstiftningens syfte som

det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet”, för att lagen skall bli tillämplig. I anslutning till detta ställer sig dock Hultqvist frågan om inte lagstiftningens syfte, såsom det kommer till uttryck i skattebestämmelserna, alltid skall beaktas vid den ordinarie rättstillämpningen oavsett SKFL?⁹⁰

Som jag förstår Hultqvist menar han att domstolen vid ett initialt skede (den ordinarie rättstillämpningen) finner att den skattskyldiges förfarande uppfyller de formella kraven enligt de regler som är direkt tillämpliga, men att den uppnådda skatteförmånen inte kan anses ha varit avsedd av lagstiftaren. Efter att domstolen utan tillämpning av SKFL initialt konstaterat att förfarandet är formellt korrekt, kommer det sedan i ett andra skede att ställas mot lagstiftningens syfte enligt SKFL. När förfarandet prövas mot SKFL kommer domstolen att kunna omklassificera dess rättsföljd genom analog tolkning av de enligt domstolen, materiellt sett riktigare reglerna vilka kringgåts av den skattskyldige.

I motiven till den nuvarande SKFL går det att utläsa att innebörden av ”lagstiftningens syfte” bör bestämmas med utgångspunkt i de regler som är direkt tillämpliga eller de som har kringgåts genom den skattskyldiges förfarande.⁹¹ Enligt min uppfattning kan detta inte tolkas på något annat sätt än att motiven till lagen påbjuder till tolkningar ex analogia. Med tanke på att 8 kap 3 § RF stadgar att skatt skall meddelas genom lag, bör analog tillämpning av skattelag vara otillåten, enligt Hultqvist. Vidare menar han att det av samma anledning bör vara otillåtet att t.ex. inskränka en avdragsregels tillämpningsområde genom reducerande tolkning. Beträffande analogisk och reducerande tolkning mot bakgrund av ”nullum tributum sine lege” delas Hultqvists åsikt av Peczenik som anser att principen talar mot sådana tolkningar.⁹²

Av det ovan nämnda framgår att Hultqvist finner konsekvenserna av SKFL: s tillämpning oförenliga med 8 kap 3 § RF eftersom lagen påbjuder till analog och reducerande tolkning av skattelag. Om Hultqvists slutsats är korrekt skulle det enligt min mening innebära att lagstiftarkompetens delegeras till rättstillämparen då skatt endast får meddelas genom lag och beslut om skatt tillhör riksdagens obligatoriska lagområde, vilket jag behandlat i avsnitt 2.2.2. Bergström är dock av en annan uppfattning än Hultqvist. Han anser att SKFL inte innebär någon analog rättstillämpning utan att domstolen tillämpar SKFL direkt. Enligt Bergström kan SKFL visserligen kritiseras för att vara allmänt hållen och ge rättstillämparen ett stort utrymme att ingripa mot skatteflykt, men att det inte är ovanligt med vaga bestämmelser i skatterätten varför SKFL inte kan anses

⁹⁰ Hultqvist, Anders. *Ny skatteflyktslag – en metodfråga för skatterätten*. I: Skattenytt 1996, s. 674.

⁹¹ Prop. 1996/97: 170 s. 39.

⁹² Peczenik. 1995, s. 55f.

grundlagsstridig.⁹³ För att tydliggöra att tillämpningen av SKFL kan anses medföra att lagstiftarkompetens otillåtet delegeras till rättstillämparen anför Hultqvist RÅ 1990 ref. 22 som argument. I det aktuella målet ansåg domstolen vid den ordinarie prövningen att skattebestämmelserna som var föremål för prövningen inte omfattade den skattskyldiges förfarande. Genom att sedan tillämpa SKFL kunde domstolen läsa ut större principer ur lagstiftningen än vad som var fallet med skattelagstiftningen allena vid den ordinarie prövningen. Enligt Hultqvist torde det vara svårt att på ett bättre sätt åskådliggöra hur domstolen genom SKFL tolkar materiell lagstiftning analogt.⁹⁴

En annan fråga man kan ställa sig i det här sammanhanget är vad den s.k. genomsynsmetoden innebär samt när den kan bli aktuell? Genomsyn intar en central roll bland metoder att motverka skatteflykt enligt motiven till SKFL, se avsnitt 3.8.⁹⁵ Om man för ett ögonblick bortser från frågan om genomsynsmetodens faktiska existens, bör genomsyn kunna användas vid skatteförmåner till närstående, enligt skatteflyktskommittén bakom den nuvarande lagen.⁹⁶

När domstolen skall avgöra om en skattskyldigs förfarande är att anse som en skenrättshandling eller om genomsyn kan bli aktuell, kan enligt Gäverth följande tågordning ställas upp:

1. Föreligger ett formellt giltigt avtal?
2. Återspeglar avtalet parternas vilja?
3. Har förfarandet givits en korrekt benämning?
4. Domstolen prövar den civilrättsligt verkliga innebörden av avtalet.
5. Överensstämmer rättshandlingens ekonomiska resultat med dess civilrättsliga innebörd?

Om samtliga punkter är oklanderliga kan rättshandlingen inte underkännas med genomsyn enligt Gäverth. Vad som sedan återstår enligt honom är att pröva den skattskyldiges förfarande mot SKFL.⁹⁷

Som jag förstår Gäverth kan domstolen angripa vad den anser till det ekonomiska resultatet utgör dubiösa rättshandlingar med genomsyn. Skulle den skattskyldiges förfarande stå sig mot genomsynen återstår möjligheten för domstolen att tillgripa SKFL. Mot bakgrund av detta förstår jag inte hur Bergström kan anse att SKFL tillämpas direkt av domstolen. Enligt min åsikt förefaller det snarare vara så – bortsett från genomsyn – att domstolen vid den ordinarie prövningen tillämpar materiell skattelag initialt, för att sedan genom SKFL i ett andra skede pröva den skattskyldiges förfarande

⁹³ Bergström, Sture. Recension av Anders Hultqvist. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, I: Juridisk tidskrift vid Stockholms universitet 1995-1996, s. 483f.

⁹⁴ Hultqvist. I: *Skattenytt* 1996, s. 677f.

⁹⁵ Prop. 1996/97: 170 s. 31.

⁹⁶ Prop. 1996/97: 170 s. 42.

⁹⁷ Gäverth, Leif. *Regeringsrätten och genomsyn*. I: *Svensk skattetidning* 1996, s. 768f.

mot lagstiftningens syfte. För att förtydliga min åsikt kan ett exempel om ”väsentlig skatteförmån” enligt 2 § 1 p SKFL anföras. I avsnitt 4.2.1 redogjordes för det faktum att det bör överlåtas åt rättspraxis vilket belopp en skatteförmån måste uppgå till för att vara väsentlig. Antag att den skattskyldiges förfarande vid den ordinarie prövningen visar sig vara formellt riktigt, men att det kan anses medföra en väsentlig skatteförmån. När domstolen sedan prövar förfarandet mot SKFL måste den väsentliga skatteförmånen strida mot lagstiftningens syfte. Vad som är problematiskt enligt min åsikt är att det i enlighet med motiven till SKFL är domstolen själv som skall avgöra om skatteförmånens belopp är tillräckligt stort för att vara väsentligt. Antag vidare att skatteförmånen visar sig vara väsentlig samt att den skattskyldiges förfarande strider mot lagstiftningens syfte. Konsekvenserna av detta skulle bli att den skattskyldige kommer att taxeras analogt enligt de regler som har kringgåts. Vad beträffar domstolens metod i mitt exempel har domstolen genomfört två prövningar mot bakgrund av samma regelsystem men med olika metod. Först har förfarandet prövats mot materiell skatteregel för att sedan genom tillämpning SKFL – vilken inte har ett materiellt innehåll – pröva förfarandet en gång till med hänsyn till hela den materiella skattelagstiftningens syfte. Av den här anledningen kan jag inte förstå hur Bergström kan anse att domstolen tillämpat SKFL direkt.

5.4 Skatteflyktlagen: Effektivitet contra rättssäkerhet

Skatteflyktskommittén bakom den nuvarande SKFL anser inte att lagen är någon patentlösning men att den är en nödvändighet för att upprätthålla en effektiv beskattning. Kommittén anser vidare att skatteflyktsproblematiken främst bör lösas genom en lämpligt utformad materiell lagstiftning. Ett skäl som kan åberopas mot SKFL är att de skattskyldigas möjligheter att förutse vilka transaktioner som får genomföras minskar. Att förutsebarheten fördunklas skulle t.ex. kunna få negativa konsekvenser för företagsamheten och riskkapitalförsörjningen. Som stöd för sin uppfattning anför kommittén att skillnader i beskattningen mellan arbets- och kapitalinkomster kvarstår även efter skattereformen samt att det i samband med den skapats nya asymmetrier inom beskattningssystemet. Av den här anledningen är det enligt kommittén naivt att tro att skatteflyktstransaktioner kommer att upphöra genom skattereformen varför det är påkallat med en generalklausul mot skatteflykt.

Av vad som hittills framgått är SKFL föremål för en häftig debatt med Hultqvist i spetsen bland belackarna. SKFL: s utformning styrs främst av två intressen, där det ena är effektivitet och det andra rättssäkerhet. Effektiviteten grundar sig i att skattesystemet skall bli så effektivt som möjligt och rättssäkerheten består i strävan efter en så förutsebar beskattning som möjligt för den enskilde. Enligt min uppfattning uppnås rättssäkerhet bäst genom att nullum tributum sine lege upprätthålls, då skattesystemet blir

mer förutsebart genom att skattebeslut meddelas i lag i enlighet med 8 kap 3 § RF. Ett första skäl som kan anföras för att det behövs en lagstadgad tolkningsanvisning mot skatteflykt utgörs av lojalitetsprincipen enligt skatteflyktskommittén. Lojalitetsprincipen innebär att beskattningen skall ske likformigt och rättvist.⁹⁸ Med tanke på att de som genomför skatteflyktstransaktioner inte är representativa för skattebetalarna som helhet, delar jag skatteflyktskommitténs uppfattning när den anser att förhandenvaron av SKFL kan leda till en mer likformig och rättvis beskattning. Att ett skattesystem blir mer rättvist genom SKFL innebär dock inte att det för den sakens skull blir rättssäkert. Regeringen, vilken är för SKFL, anser dock att en i lag meddelad tolkningsanvisning mot skatteflykt inte får utformas så allmänt att den försämrar den enskildes rättssäkerhet.⁹⁹ Enligt min mening ligger regeringens uttalande väl i linje med proportionalitetsprincipen vilken innebär att medlen inte får gå utöver ändamålen. Detta under förutsättning att ändamålet är att skattesystemet skall vara förutsebart för den enskilde.

Ett andra skäl för SKFL: s nuvarande utformning utgörs enligt skatteflyktskommittén av att förvaltningsdomstolarna influeras av europarätten. Genom att domstolen vid SKFL: s tillämpning skall se till lagstiftningens syfte, uppnås en tolkning som likt EG-domstolens direkt anknyter till författningstexten. Detta är till gagn för både effektiviteten och rättsäkerheten enligt kommittén.¹⁰⁰

Ett tredje skäl för SKFL, är att genomsyn visat sig vara en otillräcklig metod att effektivt motverka förfaranden vilka är civilrättsligt giltiga men vars syfte är att kringgå skattebestämmelserna för att uppnå icke avsedda skatteeffekter.¹⁰¹ Detta kan enligt min åsikt tyckas vara en aning egendomligt mot bakgrund av det faktum att det i proposition 1996/97: 170 s. 31 går att utläsa att genomsyn intar en central roll bland olika metoder att motverka skatteflykt. Som jag ser det är SKFL trots allt en bättre lösning än genomsynsmetoden ur rättssäkerhetsperspektiv då SKFL möjliggör för de skattskyldiga att erhålla förhandsbesked.¹⁰² Vad gäller möjligheten till förhandsbesked, skall det för SKFL: s vidkommande inte bara meddelas om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning och rättstillämpning, utan även om det är av betydelse för sökanden.¹⁰³

Om man bortser från metoden vid SKFL: s tillämpning, verkar den främja både effektiviteten och rättssäkerheten på ett bättre sätt än genomsynsmetoden. Detta kan dock uppfattas en aning motsägelsefullt då effektiviteten och rättsäkerheten är två motstående intressen. Vad man kan

⁹⁸ Prop. 1996/97: 170 s. 33f.

⁹⁹ Prop. 1996/97: 170 s. 34.

¹⁰⁰ Prop. 1996/97: 170 s. 39.

¹⁰¹ Prop. 1996/97: 170 s. 33.

¹⁰² Prop. 1996/97: 170 s. 48.

¹⁰³ Lodin, m.fl. Del 2 1999, s. 560.

fråga sig är om inte införandet av SKFL i dess nuvarande lydelse innebär slutet för genomsynsmetoden?

Enligt skatteflyktskommittén är svaret på frågan nekande då den anser att genomsyn kan bli aktuell på mervärdesskatteområdet. Vad som dock bör betänkas enligt mig är att skatteflyktskommittén i anslutning till detta inte fann något behov av att utvidga SKFL till att omfatta mervärdesskatt.¹⁰⁴

Slutligen beträffande SKFL: s grundlagsenlighet, konstaterar Lagrådet att SKFL tidigare vid två olika tillfällen varit föremål för prövning och att det inte vid något av tillfällena har rests några konstitutionella invändningar mot lagstiftningen. Angående den nuvarande SKFL: s förenlighet med grundlagen finner inte Lagrådet något skäl som skulle kunna föranleda ett annat synsätt.¹⁰⁵

5.5 RÅ 2000 ref. 21 I

5.5.1 Referat

RÅ 2000 ref. 21 I gällde ansökan om förhandsbesked beträffande SKFL: s tillämplighet. Målet rörde bolagen X- och Y AB, vilka genom ett företagsförvärv kom att ingå i samma koncern. X AB var sedan en längre tid ett förlustföretag, medan Y AB gick med vinst. De genom företagsförvärvet uppkomna ägarförändringarna kom att innebära att ett koncernbidrag mellan bolagen skulle träffas av koncernbidragsspärren enligt 8 § lagen (1993: 1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, LAU. De båda bolagen hade dock ingått ett kommissionärsförhållande i enlighet med 2 § 2 mom SIL. Innebörden av kommissionärsförhållandet var att det vinstgivande Y AB skulle driva sin verksamhet i eget namn men för förlustbolaget X AB: s räkning. Detta fick följderna att överskott i Y AB kunde kvittas mot underskott i X AB vilket medförde att kommissionärsförhållandet uppnådde samma skattemässiga resultat som om koncernbidrag skickats mellan bolagen.

Skatterättsnämnden yttrade att kommissionärsförhållandet var formellt giltigt i LAU: s bemärkelse, men att SKFL var tillämplig på förfarandet. Detta då effekten av det i målet ingångna kommissionärsförhållandet var detsamma som ett kringgående av syftet med LAU och i synnerhet mot koncernbidragsspärren i 8 §. Som stöd för SKFL: s tillämpning anförde SRN att inkomstöverföringar genom kommissionärsförhållanden byggde på förutsättningen att koncernbidragsrätt förelåg mellan företagen.

Tre ledamöter i SRN var av skiljaktig mening och ansåg således inte att SKFL var tillämplig på förfarandet. De skiljaktiga ansåg istället att

¹⁰⁴ Prop. 1996/97: 170 s. 48.

¹⁰⁵ Lagrådets yttrande, 1997-05-22, Prop. 1996/97: 170 s. 62.

kommissionärsföretagsreglerna i 2 § 2 mom SIL, samt 1 § LAU, var tillämpliga. Beträffande den förra, kunde bolagens förfarande inte anses strida mot syftet bakom dessa regler. Om förfarandet kunde anses strida mot 1 § LAU, fick främst bedömas med hänsyn till om koncernbidragsspärren kunde anses ha kringgåts genom förfarandet. Vid bedömningen av huruvida kommissionärsförhållandet stred mot syftet bakom LAU, sökte de skiljaktiga ledning i motiven till SKFL. Enligt dessa utmärktes skatteflyktsförfaranden av att icke avsedda skatteförmåner kunde uppnås genom en skattskyldigs förfarande. Men om skatteförmånerna var resultat av normala handlingssätt borde de främst förhindras genom den materiella lagstiftningen. Vidare ansåg de skiljaktiga att eftersom det inte kunde uteslutas att lagstiftaren inte var medveten om att avdragsbegränsningar endast förekom för koncernbidrag, bedömde de att kommissionärsförhållandet inte kunde anses strida mot lagstiftningens syfte. Detta inte minst med tanke på att reglerna om koncernbidrag och kommissionärsföretag båda var placerade i 2 § SIL.

I Regeringsrätten avsåg bolagens talan endast om SKFL var tillämplig. RR instämde med SRN att LAU inte uppställde några formella hinder för X- och Y AB att göra avdrag för gamla underskott mot inkomster med anledning av kommissionärsförhållandet. RR delade även SRN: s uppfattning beträffande SKFL: s tillämplighet.

Regeringsrådet Sandström var av skiljaktig mening avseende SKFL: s tillämpning. En fråga han ställde sig var huruvida ett förfarande kan anses strida mot lagstiftningens syfte trots att en skatteförmån ändå inte kan anses föreligga. Detta då skatteförmånen enligt motiven till SKFL likställs med undvikandet av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd.¹⁰⁶ Beträffande rekvisitet lagstiftningens syfte, konstaterade Sandström att det i LAU på ett ingående sätt reglerats i vilka fall en ägarförändring skulle medföra att rätten till förlustutjämnning försvinner. Regleringen omfattade koncernbidragstransaktioner enligt 2 § 3 mom SIL, men inte kommissionärsbolagstransaktioner enligt 2 § 2 mom SIL. Slutligen konstaterade Sandström att materiella skäl skulle kunna åberopas för en likabehandling av koncernbidrag och kommissionärsavtal, men att det fanns starka skäl som talade för att LAU genom tillämpning av SKFL skulle utvidgas till ett helt nytt regelområde. Av denna anledning ansåg han inte att SKFL borde tillämpas.

5.5.2 Kommentarer

I RÅ 2000 ref. 21 I bedömde RR att kommissionärsförhållandet genom tillämpning av SKFL stred mot syftet bakom LAU. Det skiljaktiga regeringsrådet Sandström ansåg att X- och Y AB: s kommissionärsavtal inte

¹⁰⁶ Prop. 1996/97: 170 s. 46.

träffades av ordalydelsen i LAU eller dess förarbeten, varför förfarandet inte kunde anses strida mot lagstiftningens syfte. I det här avseendet delar jag Sandströms uppfattning.

I avsnitt 3.2 behandlade jag det faktum att civilrätten kan bli prejudiciell i förhållande till skatterätten i situationer då vissa subjekt eller institut inte regleras skatterättsligt. I samband med detta angav jag som exempel att det inte finns några skatterättsliga köpeavtal eller aktiebolag, men att det för den delen inte innebär att dessa är undantagna beskattning. I avsnitt 5.1.1 behandlade jag att skatteflykt definieras som förfaranden varigenom de skattskyldiga med hjälp av civilrättsligt giltiga transaktioner utnyttjar skatteregler för att uppnå av lagstiftaren icke avsedda skatteförmåner. Alltså är det vanligt förekommande att civilrätten kan bli prejudiciell i förhållande till skatterätten samt att skatteflykt verkar vara för handen just i sådana prejudiciella förhållanden. Vad jag finner anmärkningsvärt med utgången av målet, är att svaret på den prejudiciella frågan gick att finna i skatterätten i stället för civilrätten. I målet var kommissionärsförhållandet skatterättsligt reglerat i 2 § 2 mom SIL till skillnad från vad som är fallet vid till exempel leasing. Vid en språklig granskning av skatteflyktsdefinitionen enligt motiven till 1983 års SKFL, anser jag att det aldrig kan bli fråga om skatteflykt när den skattskyldiges förfarande har sina rötter i skattelagsstiftningen. Eftersom kommissionärsförhållandet var reglerat i skattelagsstiftningen borde 2 § 2 mom SIL dessutom i enlighet med kollisionsprinciperna i avsnitt 3.6, ha karaktären av *lex specialis*. Av samma anledning kan jag inte annat än känna tvivel inför RR: s slutsats att förfarandet ansågs strida mot syftet med LAU genom tillämpning av SKFL. Frågan jag ställer mig med anledning av målet är varför det överhuvudtaget blev aktuellt att behandla syftet bakom LAU genom SKFL, när bolagens förfarande reglerades i 2 § 2 mom SIL och inte hindrades genom LAU. Skälet till varför LAU inte var utrustad med någon kommissionärsbolagsspärr är jag oviss om. Däremot anser jag att utgången av målet innebär ett åsidosättande av 8 kap 3 RF och därigenom en fördunklad förutsebarhet.

Angående frågan om lagstiftaren kan antas ha haft kännedom om möjligheten att kringgå LAU genom kommissionärsavtal, anser jag att så är fallet. Som stöd för min ståndpunkt kan det anföras att Wiman uppmärksammade att koncernbidragsspärren endast gällde möjligheten att kvitta gamla underskott mot öppna koncernbidrag, men att samma skattemässiga resultat kunde åstadkommas genom kommissionärsavtal enligt 2 § 2 mom SIL.¹⁰⁷ Bergström är kritisk till att X- och Y AB: s förfarande stred mot syftet med LAU, av den anledningen att Wimans artikel publicerades fyra år innan förhandsbeskedet söktes.¹⁰⁸ Jag delar Bergströms uppfattning i det här avseendet eftersom ett förfarande per definition skall vara icke avsett av lagstiftaren för att utgöra skatteflykt. Det

¹⁰⁷ Wiman, Bertil. *Underskottsavdragslagen*. I: Skattenytt 1994, s. 734.

¹⁰⁸ Bergström, Sture. *Tolkning och tillämpning av skattelag*. I: Skattenytt 2001, s. 341.

faktum att Wiman i sin artikel uppmärksammade möjligheten att kringgå LAU på nämnda sätt, talar för att metoden borde ha kommit till lagstiftarens kännedom. Min åsikt är dock att RR inte borde ha sett till LAU: s syfte genom tillämpning av SKFL av den anledningen att kommissionärsförhållanden regleras skatterättsligt i 2 § 2 mom SIL, samt att LAU endast hindrade koncernbidrag.

6 Slutsatser

I detta avslutande kapitel skall jag besvara de frågor som jag inledningsvis ställde i avsnitt 1.2.

Den första frågan lyder: Vad innebär skatteflyktslagen för lagtolkningen?

För att SKFL skall bli tillämplig på ett visst förfarande, måste samtliga rekvisit i 2 § vara uppfyllda. Vilka konsekvenser tillämpningen av SKFL får för lagtolkningen måste enligt mig främst bedömas med hänsyn till rekvisitet ”lagstiftningens syfte” i 2 § 4 p. Enligt 2 § 4 p SKFL, måste taxeringen på grundval av den skattskyldiges förfarande strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

I avsnitt 3.7 berörde jag det faktum att domstolen i situationer då lagtexten är vagt formulerad, kan bli nödgad att söka ledning för tolkningen i motiven. I mer komplicerade situationer, vilket nästan uteslutande är fallet vid skatteflyktstransaktioner, kan även motiven visa sig vara vagt formulerade. I sådana situationer kan det bli aktuellt för domstolen att företa mer avancerade tolkningsmetoder. En av dessa metoder utgörs av den teleologiska tolkningsmetoden. Jag anser att den teleologiska tolkningsmetoden uppvisar påfallande likheter med den tolkning som 2 § 4 p SKFL anvisar. I avsnitt 3.7.1 framgår det av min redogörelse att den teleologiska tolkningsmetoden kan bli tillämplig på en rättsregel i två situationer. Dessa består av rutinfall och säregna fall. Den teleologiska tolkningsmetoden har sin utgångspunkt i att lagen tillämpas i rutinfall. Lösningen på rutinfallen leder fram till olika verkningar vilka utgör lagreglernas ändamål. Det är sedan dessa ändamål som eftersträvas vid tolkningen av de säregna fallen.

När domstolen företar en tolkningsoperation i enlighet med 2 § 4 p SKFL, skall den se till syftet med de direkt tillämpliga reglerna samt syftet bakom de regler som har kringgåts av den skattskyldige. Detta innebär att domstolen vid tillämpningen av SKFL, liksom vid den teleologiska metoden, skall se till syftet bakom andra regler, än enbart den specifika regel som är föremål för den rättsliga prövningen i ett konkret fall. Enligt mig blir konsekvenserna av detta att 2 § 4 p SKFL kan ses som en i lag stadgad teleologisk tolkningsmetod till nackdel för den skattskyldige. Det framgår visserligen av RÅ 1993 ref. 49 att den teleologiska tolkningsmetoden undantagsvis har tillämpats till nackdel för den skattskyldige. Huvudregeln är dock enligt min mening att metoden med hänsyn till legalitetsprincipen, endast bör tillämpas till fördel för de skattskyldiga. Svaret på min inledande

fråga är alltså att det i och med SKFL har bildats två teleologiska tolkningsmetoder där den Ekelöfska enligt huvudregeln är till fördel för den skattskyldige, medan den genom SKFL i lag stadgade teleologiska metoden är till nackdel för den skattskyldige. Vad som dock bör förtydligas är att 2 § 4 p SKFL till skillnad från Ekelöfs teleologiska tolkningsmetod, endast blir tillämplig om de övriga rekvisiten i 2 § SKFL är uppfyllda. Dessutom föranleds tillämpningen av 2 § 4 p SKFL huvudsakligen av någon form av kringgående, vilket inte nödvändigtvis är fallet vid Ekelöfs metod.

Fråga nr 2: Påbjuder skatteflyktlagen att skattelag skall tolkas analogt?

När domstolen tillämpar generalklausulen mot skatteflykt, måste den skattskyldiges förfarande strida mot lagstiftningens syfte. Hultqvist ställer sig dock frågan om inte lagstiftningens syfte alltid skall beaktas oberoende av SKFL?

Hultqvist är av den uppfattningen att SKFL i praktiken är en tolkningsanvisning som påbjuder analog tolkning av skattelag. Han anser att 2 § 4 p SKFL inte har något materiellt innehåll utan snarare innehåller anvisningar om hur skattelag skall tolkas, varför SKFL kan anses innebära att lagstiftarkompetens delegeras till rättstillämpningen. Bergström delar inte Hultqvists uppfattning i det här avseendet. Han anser inte att SKFL innebär att skattelag skall tillämpas analogt, utan att domstolen tillämpar SKFL direkt.

Som argument för sin ståndpunkt anför Hultqvist RÅ 1990 ref. 22. I målet ansåg domstolen vid den ordinarie prövningen att skattebestämmelsen som var föremål för prövningen inte omfattade den skattskyldiges förfarande. Genom tillämpning av SKFL lyckades sedan domstolen läsa ut större principer än ur den materiella lagstiftningen allena. Enligt Hultqvist är det svårt att finna ett tydligare exempel på hur tillämpningen av SKFL medför analog tolkning av skattelag. Jag tolkar det som att den här uppfattningen även delas av Gäverth, även om han inte öppet medger det. I samband med att Gäverth förklarar under vilka premisser som genomsyn kan bli aktuell, nämner han även att SKFL kan bli tillämplig som sista utväg om den skattskyldiges förfarande inte kan angripas med lagstiftningen allena eller genomsyn. Detta talar enligt min åsikt för att domstolen inte tillämpar SKFL direkt. Istället är SKFL en slags sista utväg som möjliggör analog tillämpning av skattelag.

Frågan om huruvida tillämpningen av SKFL kan anses innebära att skattelag tolkas analogt, är jag beredd att besvara jakande. Detta inte minst med tanke på att det i prop. 1996/97: 170 s. 39 går att utläsa att fastställandet av lagstiftningens syfte bör ske med utgångspunkt i bestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har

kringgåtts genom förfarandet. Företar man inte från domstolens sida en analogisk tolkning när man ser till andra regler än de som är direkt tillämpliga?

Ett andra skäl till varför jag anser att SKFL medför analogisk tolkning går att finna i RÅ 2000 ref. 21 I. I målet var X- och Y AB: s kommissionärsavtal formellt giltigt i LAU: s bemärkelse, men ansågs sedan strida mot syftet bakom LAU genom tillämpning av SKFL. Detta tyder enligt mig på en analogisk tolkning av skattelag. Som ett tredje skäl till varför SKFL kan anses påbjuda analog tolkning, hänvisar jag till mitt svar på den föregående frågan. Eftersom 2 § 4 p SKFL uppvisar påtagliga likheter med den teleologiska lagtolkningsmodellen, är det en naturlig följd att man vid dess tillämpning tolkar skattelag analogt. Vid den teleologiska tolkningsmetoden skall man i svåra fall se till ändamålet i rutinfallen, alltså skall en extensiv analogisk tolkningsoperation företas.

Slutligen beträffande min andra fråga kan något sägas om Bergströms uppfattning att SKFL inte kan anses innebära någon analogisk rättstillämpning då domstolen tillämpar SKFL direkt. Jag anser att SKFL medför att skattelag tillämpas analogt oavsett om den tillämpas direkt eller efter den ordinarie rättstillämpningen. Med tanke på att domstolen vid SKFL: s tillämpning även skall se till syftet bakom regler som kringgåtts, utöver de direkt tillämpliga reglerna, anser jag att SKFL får som konsekvens att skattelag alltid kommer att tillämpas analogt. Enligt min uppfattning har inte 2 § 4 p SKFL något materiellt innehåll, utan lagrummet hänvisar till syftet bakom annan skattelag. Av denna anledning medför 2 § 4 p SKFL att skattelag kommer att tillämpas analogt. För att SKFL i ett specifikt fall inte skall anses påbjuda analog tolkning av skattelag, bör SKFL materiellt sett allena reglera den skattskyldiges förfarande enligt min åsikt. Av vad som dock hittills framgått, är generalklausulen mot skatteflykt en i lag stadgad tolkningsanvisning som påbjuder att rättstillämparen skall bedöma skatteflyktstransaktioner med utgångspunkt i de direkt tillämpliga reglerna eller de som kringgåtts. Av den här anledningen anser jag att SKFL påbjuder att skattelag skall tolkas analogt.

Fråga nr 3: Strider skatteflyktslagen mot legalitetsprincipen?

Det råder delade meningar om förhandenvaron av en skatterättslig legalitetsprincip. Somliga anser att den går att utläsa i 8 kap 3 § RF, medan andra anser att den utgör sedvanerätt. Vidare råder det oenighet om principens omfattning. Av min behandling i avsnitt 2.2 framgår det att retroaktivitetsförbudet tillskapades för att främja det rättssäkerhetsintresse som förutsebarheten utgör. Jag anser dock att retroaktivitetsförbudet ingår i legalitetsprincipen, då även den är till gagn för förutsebarheten. Förbudet mot retroaktiv lagstiftning är grundlagsfäst i 2 kap 10 § RF. Frågan är dock om detsamma kan sägas om legalitetsprincipen?

Jag anser att legalitetsprincipen är grundlagsfäst i 8 kap 3 § RF. Detta eftersom det följer av ordalydelsen i lagrummet att skatter utgör åligganden av det allmänna som innebär ingrepp i de enskildas ekonomiska förhållanden som skall meddelas genom lag. Frågan man då måste ställa sig är vad detta får för betydelse för SKFL: s vidkommande?

Det faktum att SKFL påbjuder analog rättstillämpning av skattelag kan enligt mig inte innebära något annat än att SKFL strider mot legalitetsprincipen.

En annan intressant aspekt är att oavsett om legalitetsprincipen följer av 8 kap 3 § RF eller ej, strider den analoga rättstillämpningen genom SKFL mot 8 kap 3 § RF. För att en lag skall anses vara oförenlig med grundlagen krävs dock enligt 11 kap 14 § RF att det är uppenbart att så är fallet. Jag anser att SKFL: s tillämpning får som konsekvens att kraven i 8 kap 3 § RF åsidosätts. Vad jag däremot känner stor tvekan inför är om åsidosättandet kan anses vara så påtagligt att det är uppenbart. Jag anser att den språkliga betydelsen av uppenbarhetsrekvisitet är att åsidosättandet av 8 kap 3 § RF bör vara så tydligt att det framgår utan någon närmare efterforskning. Detta anser jag inte vara fallet beträffande SKFL. Skatteflyktstransaktioner kan vara av väldigt komplicerad natur vilket leder till att lagstiftningen mot skatteflykt även den blir krånglig. Av denna anledning finner jag det svårt att med någon större framgång kunna hävda att SKFL uppfyller uppenbarhetsrekvisitet i 11 kap 14 § RF. När en person väl orienterat sig i skatteflyktsproblematiken samt företagit nödvändiga konstitutionella efterforskningar, anser jag att SKFL: s oförenlighet med grundlagen blir uppenbar. Frågan är dock vad som menas med uppenbar?

Skall den eventuella grundlagsstridigheten vara uppenbar för en lekman, eller måste det uppfattas så av en skatteexpert?

Dessa frågor är inte på något sätt självklara. Detsamma kan sägas om SKFL: s förenlighet med grundlagen. Vad som dock är tydligt enligt min uppfattning är att 8 kap 3 § RF åsidosätts i viss mån genom SKFL: s tillämpning, men att åsidosättandet förmodligen inte borde kunna uppfylla det högt ställda beviskravet i 11 kap 14 § RF. Det förefaller vara svårt att överhuvudtaget kunna angripa eventuell grundlagsstridig lagstiftning genom 11 kap 14 § RF p.g.a. uppenbarhetsrekvisitet. Tydligt är ändå det faktum att grundlagen uppvisar flagranta svagheter då den försvagas gentemot ordinär lagstiftning genom det högt ställda beviskravet i 11 kap 14 § RF. Jag anser att grundlagen borde vara stark i förhållande till lag, inte att lagen blir stark i förhållande till grundlagen genom densamma.

Beträffande Lagrådets bedömning av SKFL: s förenlighet med grundlagen, anser jag att även den är värd att kritisera. Faktum är att Lagrådet granskat SKFL: s förenlighet med grundlagen vid tre olika tillfällen och vid samtliga av dessa tillfällen har lagen ansetts vara förenlig med grundlagen. Jag riktar inte min kritik mot Lagrådets slutsatser, däremot anser jag att det går att kritisera att Lagrådet inte på något utförligare sätt förklarat varför så är fallet.

Min fråga huruvida SKFL är oförenlig med legalitetsprincipen, besvaras jakande. Detta eftersom den analoga rättstillämpningen som SKFL medför strider mot kravet att skatt skall meddelas genom lag. Däremot är jag tveksam till om SKFL strider mot grundlagen p.g.a. det stränga uppenbarhetsrekvisitet i 11 kap 14 § RF. Efter att jag grundligt studerat problematiken finner jag SKFL: s oförenlighet med grundlagen som uppenbar, men jag betvivlar om det skall krävas sådana rigorösa efterforskningar för att nå det resultatet. Därför finner jag inte SKFL oförenlig med grundlagen, men med legalitetsprincipen.

Fråga nr 4: Hur uppfyller den nuvarande skatteflyktslagen kraven på effektivitet och rättssäkerhet?

Det faktum att tillämpningen av SKFL medför att skattelag tillämpas analogt borde enligt mig innebära att lagen blir effektiv eftersom domstolen får ett stort utrymme att bekämpa skatteflyktsförfaranden. I det här avseendet sker dock effektiviteten på bekostnad av rättssäkerheten då den skattskyldiges förutsebarhet reduceras.

Enligt skatteflyktskommittén bakom den nuvarande SKFL är det till gagn för både effektiviteten och rättssäkerheten att den skattskyldiges förfarande skall bedömas mot lagstiftningens syfte. Som skäl för detta anför kommittén att förvaltningsdomstolarna och myndigheter i dess myndighetsutövning influeras av europarätten. Den självklara frågan i det här sammanhanget är om man överhuvudtaget kan betrakta EG-domstolens praxis såsom förutsebar?

Jag är av den uppfattningen att EG-domstolens dynamiska praxis beror på strävan att medlemsstaterna skyndsamt och effektivt skall integreras, vilket kan få konsekvensen att EG-domstolen bedömer lagstiftningens syfte annorlunda än t.ex. RR. Skulle det vara så att EG-domstolen i ett specifikt fall kan meddela en dom för att främja integrationen på bekostnad av förutsebarheten, är det inte helt otänkbart att EG-domstolen skulle vara beredd att betala det priset. Av denna anledning anser jag till skillnad från skatteflyktskommittén att det inte finns någon självklar koppling mellan EG-domstolens praxis och en ökad förutsebarhet för den skattskyldige i alla lägen.

Beträffande den skattskyldiges möjlighet att ansöka om förhandsbesked när denne befarar att valet av transaktioner kan föranleda tillämpning av SKFL, anser jag att det främjar både effektiviteten och rättsäkerheten. Dessutom tror jag att möjligheten till förhandsbesked gör SKFL mer rättssäker i förhållande till genomsyn, varför lagen är att föredra i det avseendet.

Vad gäller SKFL: s terminologi, anser jag att den är viss mån är förvirrande vilket påverkar den skattskyldiges förutsebarhet i negativ bemärkelse. I avsnitt 5.1.1 behandlar jag det faktum att det finns två skatteflyktsbegrepp.

Det ena utgörs av skatteflykt i den allmänna debatten och det andra av skatteflykt i teknisk bemärkelse. Beträffande den förra anser jag att Hultqvists kritik är en aning missriktad. Hultqvist anser att det kan ifrågasättas om lagstiftaren ger uttryck för en homogen uppfattning. Vidare anser han att lagstiftaren förefaller vara en fiktion som leder till allmän moralbedömning. Jag delar Hultqvists uppfattning såtillvida att lagstiftaren inte ger uttryck för en homogen uppfattning samt att moral verkar vara en påverkande faktor i skatteflyktsammanhang. Detta anser jag dock inte att SKFL skall beskyllas för utan problemet har en större dimension, varför kritiken bör riktas mot Sveriges konstitution. Beträffande det tekniska skatteflyktsbegreppet delar jag Hultqvists uppfattning till fyllest eftersom en definition av skatteflyktsbegreppet ex post har en negativ inverkan på den skattskyldiges förutsebarhet. Detta då den skattskyldige inte med säkerhet kan avgöra om dennes förfarande utgör skatteflykt förrän det prövats. Det finns förvisso möjlighet till förhandsbesked, men det råder inte bot på den osäkerhet som kan uppstå hos den skattskyldige. Dessutom är förhandsbeskedet tidskrävande även om tidsåtgången inte är lika stor som vid en ordinarie rättegång.

Skatteförmånsbegreppet har även det en negativ inverkan på den skattskyldiges förutsebarhet eftersom termen är mindre lämplig. Jag ställer mig likt Hultqvist frågande till hur det kan finnas två skattesatser beträffande samma förfarande.

Vad gäller bevisbördans placering på den skattskyldige vid den objektiva bedömningen angående det övervägande skälet för förfarandet, anser jag att det är felaktigt eftersom det inte är den faktiska avsikten som är av betydelse utan vad som objektivt framstår som det övervägande skälet. Att bevisbördan i skatteflyktsmål placeras på den skattskyldige borde innebära att SKFL blir mer effektiv, dock borde konsekvenserna av detta bli att den skattskyldige får ett obefogat underläge i bevishänseende vilket är till nackdel för dennes rättsäkerhet. Angående den objektiva bedömningen av det övervägande skälet för förfarandet, måste den skattskyldige ha affärsmässiga, organisatoriska eller familjerättsliga skäl till sitt förfarande som väger tyngre än skatteförmånen för att SKFL inte ska bli tillämplig. Även i det här avseendet anser jag att rättsäkerhetskravet gett vika för kravet på effektivitet då den skattskyldiges s.k. motskäl även de kommer att bedömas ex post.

Svaret på min fjärde och sista fråga, d.v.s. hur den nuvarande SKFL uppfyller kraven på effektivitet och rättssäkerhet, är att effektiviteten gått segrande på bekostnad av rättsäkerheten i samtliga återgivna fall med undantag av möjligheten för den skattskyldige att ansöka om förhandsbesked. Av denna anledningen uppfyller SKFL kravet på effektivitet i större omfattning än vad som kan sägas om kravet på rättsäkerhet.

Avslutningsvis anser jag att den bästa lösningen på skatteflyktsproblematiken borde vara ett skattesystem bestående av lägre skattesatser samt färre möjligheter till avdrag. Detta skulle reducera antalet möjliga skatteflyktstransaktioner avsevärt och därigenom minska skatteflykten i dess helhet.

Litteraturförteckning

Litteratur

Aldén, Stefan. *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten: med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet*. Stockholm 1998.

Hultqvist, Anders. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Stockholm 1995.

Ljungman, Seve. *Om skattefordran och skatterestitution*. Uppsala 1947.

Lodin, Sven- Olof, Lindencrona, Gustav, Melz, Peter, Silfverberg, Christer. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*. Del 1 och 2, sjunde upplagorna, Lund 1999.

Peczenik, Aleksander. *Juridikens teori och metod*. Upplaga 1:1, Göteborg 1995.

Påhlsson, Robert. *Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*. Uppsala 1995.

Strömberg, Håkan. *Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform*. Andra upplagan, Lund 1994.

Strömberg, Håkan. *Sveriges författning*. Fjortonde upplagan, Lund 1995.

Wennberg, Suzanne. *Introduktion till straffrätten*. Femte upplagan, Stockholm 1998.

Tidsskrifter

Bergström, Sture. *Hur förarbetena bör användas vid tolkning av skattelag*. I: Skattenytt 1984, s. 309-325.

Bergström, Sture. *Recension av Anders Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. I: Juridisk tidsskrift vid Stockholms universitet 1995-1996, s. 481-484.

Bergström, Sture. *Regeringsrättens tolkningsprinciper under påverkan av EG-rätten*. I: Svensk skattetidning 1998, s. 823-828.

Bergström, Sture. *Tolkning och tillämpning av skattelag*. I: Skattenytt 2001, s. 339-341.

Grosskopf, Göran. *Skatteplanering och skatteflykt*. I: Skattenytt 1989, s. 4-16.

Gunn, Alan. *Tax avoidance*. Michigan Law Review 1978, s. 733-767.

Gäverth, Leif. *Regeringsrätten och genomsyn*. I: Svensk skattetidning 1996, s. 731-769.

Hultqvist, Anders. *Skatteflyktslagen – Vara eller icke vara? Det borde ha varit frågan!* I: Skattenytt 1995, s. 578-590.

Hultqvist, Anders. *Ny skatteflyktslag – en metodfråga för skatterätten*. I: Skattenytt 1996, s. 670-681.

Hultqvist, Anders. *Leasingdomarna – en analys och kommentar*. I: Skattenytt 1999, s. 395-404.

Mattsson, Nils. *Hur tolkas skattelag?* I: Svensk skattetidning 1981, s. 291-313.

Peczenik, Aleksander. *Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper*. I: Skattenytt 1998, s. 536-540.

Welinder, Carsten. *Något om motivens tillämpning vid lagtolkningen*. I: Svensk juristtidning 1953, s. 78-89.

Wennergren, Bertil. *Skatteflykten i stöpsleven*. I: Skattenytt 1997, s. 108-113.

Wiman, Bertil. *Underskottsavdragslagen*. I: Skattenytt 1994, s. 715-738.

Offentligt tryck m.m.

Propositioner

Prop. 1973: 90

Prop. 1978/79: 195

Prop. 1980/81: 17

Prop. 1982/83: 84

Prop. 1987/88: 93

Prop. 1996/96: 170

Betänkanden

SOU 1972: 15

SOU 1975: 77

Ds B 1978: 6

SOU 1983: 41

SkU 1997/98: 3

Handledning

RSV handledning. Kap 15 Lagen om skatteflykt. 2002-08-05, s. 175-198.

Rättsfallsförteckning

Rättsfall från Regeringsrätten

RÅ 1953 ref. 10

RÅ 84 Aa 189

RÅ 1987 ref. 31

RÅ 1990 ref. 22

RÅ 1993 ref. 31

RÅ 1993 ref. 49

RÅ 1996 ref. 101

RÅ 1997 ref. 18

RÅ 1997 ref. 67

RÅ 2000 ref. 21 I

RÅ 2000 ref. 21 II

Rättsfall från Högsta Domstolen

NJA 1981 s. 1-253.