



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Gustaf Lorentz

Tendenser i tillämpningen av  
Nya Skatteflyktslagen  
2000 till 2003.

Examensarbete  
20 poäng

Sture Bergström

Skatterätt

HT 02

# Innehåll

<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>1</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Syfte och frågeställning	5
1.2 Metod och materiel	5
1.3 Avgränsning	5
1.4 Disposition	6
<b>2 INTRODUKTION</b>	<b>7</b>
2.1 Definitioner	7
2.1.1 Lindencrona	7
2.1.2 Regeringskansliets definition	8
2.2 Skatteflyktslagens brukande	9
2.3 Fyra sätt att bemöta skatteflykt	9
2.4 Förenligt med grundlagen?	10
<b>3 BAKGRUND</b>	<b>12</b>
3.1 Skatteflyktslagens tillkomst	12
3.2 Omvälvande 90-tal	14
<b>4 GENERALKLAUSULEN</b>	<b>16</b>
4.1 Väsentlig skatteförmån	16
4.2 Direkt eller indirekt medverkan	17
4.3 Det övervägande skälet för förfarandet	17
4.4 Förfarandet skall strida mot lagstiftningens syfte	18
<b>5 RÄTTSFALL</b>	<b>20</b>

<b>5.1</b>	<b>RÅ 2000 ref. 21</b>	<b>20</b>
5.1.1	Mål 1	20
5.1.2	Mål 2	23
5.1.3	Slutsatser av RÅ 2000 ref. 21	26
<b>5.2</b>	<b>RÅ 2001 ref. 12</b>	<b>27</b>
5.2.1	Kommentar till RÅ 2001 ref. 12	28
<b>5.3</b>	<b>RÅ 2001 not. 188</b>	<b>29</b>
5.3.1	Kommentar till RÅ 2001 not. 188	30
<b>5.4</b>	<b>RÅ 2001 ref. 79</b>	<b>30</b>
<b>5.5</b>	<b>RÅ 2002 ref. 24</b>	<b>32</b>
5.5.1	Skillnader mellan RÅ 2001 ref. 79 och RÅ 2002 ref. 24	34
<b>6</b>	<b>SAMMANFATTANDE SYNPUNKTER</b>	<b>36</b>
<b>7</b>	<b>BILAGA A</b>	<b>39</b>
	<b>SKATTEFLYKTSLAGEN I FULLTEXT</b>	<b>40</b>
	SFS nr: 1995:575	40
	<b>KÄLLFÖRTECKNING</b>	<b>42</b>
	Tidskrifter	43
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>44</b>

# Sammanfattning

Denna uppsats kommer att behandla skatteflyktslagen i dess senaste lydelse, samt i viss mån vägen fram till denna nya lydelse. Avsikten är sedan att försöka utläsa trender eller nya resonemang i rättsfallen från Regeringsrätten samt förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Jag kommer då speciellt inrikta mig på tidsperioden 2000 till 2002.

För att kunna belysa dessa subtila signaler från de olika instanserna är det av stor vikt att försöka återge den debatt som omger lagen. Skatteflyktslagen har präglats av de politiska vindarna i Sverige under årtionden. Detta gör lagen och dess användning i domstolarna intressant. Skatteflyktslagen är kontroversiell och det råder delade meningar om nuvarande lydelse liksom om lagens hela existens. Är nyttjandet av skatteflyktslagen en analog lagtillämpning eller är det bara effekterna som är analoga?

I de rättsfall som jag kommer att redogöra för i senare kapitel återfinns ett flertal intressanta resonemang om definitioner, kringgåenden osv. I ett rättsfall från 2001<sup>1</sup> diskuteras *lagstiftningens syfte* på ett konkret sätt och verkan av denna lokution i kommande tillämpning. Om snarligt resultat kan uppnås genom en omväg torde detta rimligtvis strida mot lagstiftningens syften. Detta får sägas är en mycket viktig slutsats som underlättar förståelsen och utläsningen av *lagstiftningens syfte* i generalklausulen.

Lagstiftaren kan inte rimligen ha vetskap om alla sätt som finns att kringgå en regel. Om lagen mot skatteflykt skall ha en faktisk tillämpningsmöjlighet bör den väl användas just i ett fall som det förevarande, där det finns en regel som har tillkommit för att förhindra kringgående och den regeln i sin

---

<sup>1</sup> RÅ 2001 not. 188.

tur kringgås. Stöd för att lagen mot skatteflykt kan användas i ett sådant fall finns att hämta i flera rättsfall från Regeringsrätten.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Se RÅ 1989 ref. 83, RÅ 1990 ref. 22, RÅ 1990 ref. 101 och RÅ 2000 ref. 21.

# Förord

Jag vill tacka min handledare professor Sture Bergström för sin tillgänglighet och hjälpsamhet.

Det är även på sin plats att tacka jur.stud. Martin Söderberg för intressanta skatterättsliga diskussioner och att han tagit sig tid att läsa genom uppsatsen och komma med bra synpunkter.

Lund, februari 2003.

Gustaf Lorentz

# Förkortningar

DB	Dotterbolag
Dnr	Diarienummer
DS	Departementsserie
FAL	Lagen om förlustavdrag (1960:63)
IL	Inkomstskattelagen
LAU	Lagen(1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet
MB	Moderbolag
Not.	Notiser från Regeringsrätten
Prop.	Proposition
Ref.	Referat från RÅ
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar

# 1 Inledning

## 1.1 Syfte och frågeställning

Syftet med detta examensarbete är att försöka utreda huruvida det under 2000 – 2002 har skett några förändringar i skatteflyktslagens praxis. Under utbildningens gång har skatteflyktslagen tangerats vid ett flertal tillfällen, inte minst under specialkurserna i Skatterätt. Det är en intressant lag då den är så omdiskuterad och generellt illa omtyckt. Framför allt är terminologin omtvistad vilket jag återkommer till i senare kapitel. Domstolarna anstränger sig för att finna andra angreppspunkter då fall kommer upp för bedömning. Mitt syfte är främst att se ifall domstolarna på senare år blivit mer benägna att använda sig av skatteflyktslagen.

## 1.2 Metod och materiel

Jag har primärt använt mig av refererade rättsfall från RÅ samt i förekommande fall kommentarer. Kommentarererna har jag läst i framförallt de skatterättsliga tidskrifterna Skattenytt och Svensk Skattetidning. Utöver detta har jag läst doktrin samt publikationer från RSV.

## 1.3 Avgränsning

Jag har läst alla rättsfall vilka berör skatteflykt från år 2000 till utgången av år 2002. Av dessa rättsfall har jag sedan utvalt de av extra pedagogiskt värde.<sup>3</sup> Som jag avser att återkomma till är det inte helt oproblematiskt då domstolarna förefaller att medvetet undvika. Inget urval har gjorts i övrigt baserat på andra grunder.

---

<sup>3</sup> Se t.ex. Bergström i SN 2001 s. 290, samt SN:s Rättsfallskommentarshäften för övriga relevanta år för en bredare genomgång av förhandsbesked, rättsfall och notiser.



## 1.4 Disposition

Jag kommer inledningsvis att redogöra för skatteflyktslagens tillkomst för att på så sätt åskådliggöra de politiska skiftningarnas påverkan. Därefter kommer lagen, i för uppsatsen relevanta delar att redovisas i detalj. Jag ägnar särskild uppmärksamhet åt generalklausulen. När så lagen som sådan anses redovisad följer de utvalda rättsfallen i referatform med kommentarer. Slutligen följer en analys för att besvara frågeställningen.

## 2 Introduktion

Detta examensarbete tar sikte på den nya skatteflyktslagen<sup>4</sup> och på rättsfall som rör denna från och med 2000. Inledningsvis kan konstateras att lagen är tämligen kontroversiell då den är svepande formulerad och konstruerad i syfte att fånga upp rörelser som annars inte skulle vara lagstridiga. Jag kommer i detta stycke att presentera definitioner och gränsdragningar för att underlätta läsning av senare avsnitt. Definitionerna är lite olika utformade. Beträffande skatterättslig metod vid regeltillämpning bör följande noteras; är lagen klar skall den följas. Är detta inte fallet bör ledning sökas i förarbetena. Lyckas man inte heller med förarbeten fastslå en entydig bild är det problematiskt. I dylika fall kan nog lagen sägas vara oklar och man får därför söka svar annorstädes.<sup>5</sup>

### 2.1 Definitioner

#### 2.1.1 Lindencrona

Lindencronas definition av skatteflykt är den mest använda och är fortfarande aktuell. Denna definition förtjänar att här återges i sin helhet.

*”Med kringgående av skattelag förstås således civilrättsligt fullt giltiga transaktioner, där olika bestämmelser av de skattskyldiga utnyttjas på ett sätt, som medför en av lagstiftaren ej avsedd skattelindring. Den skattskyldige har helt fullgjort sin upplysningsplikt, dvs. han har i sin deklaration lämnat fullständiga uppgifter om transaktionernas fullständiga innehåll, bakgrund och karaktär. Med användandet av normala*

---

<sup>4</sup> Lag om skatteflykt 1995:575.

<sup>5</sup> För övriga rättskällor och tolkningsmetoder se vidare Lodin m.fl. Del 2, åttonde upplagan, 2001, s. 580 ff.

*lagtolkningsprinciper skall det stå klart, att den beteckning den skattskyldige givit transaktionen också motsvara dess verkliga innehåll.”<sup>6</sup>*

Lindencrona säger sammanfattat i citatet att skatteflykt är fullt giltiga transaktioner, som medför en icke avsedd skattelindring. Bo Svensson har i en artikel<sup>7</sup> på ett populariserat sätt definierat skatteplanering, skatteflykt och skattefusk. Gränsen mellan dessa är i teorin lätt urskiljbar men i praktiken enbart akademisk eller i värsta fall moralisk. Skatteplanering anges vara skatteminskning i linje med lagstiftarens intentioner. Skatteflykt är skattereduktion i strid med lagstiftarens intentioner. Slutligen skattefusk som är oriktigt angivande av underlaget för beskattningen.

## **2.1.2 Regeringskansliets definition**

I en departementspromemoria från sent sjuttioal definieras skatteflykt som följer.

*”Ett förfarande som innebär att den skattskyldige kringgår skatteregler med hjälp av mer eller mindre invecklade konstruktioner, varvid kringgåendehandlingarna kännetecknas av att en person som vill uppnå visst ekonomiskt resultat väljer ett förfarande som från kommersiella och liknande synpunkter framstår som en onödig omväg.”<sup>8</sup>*

I denna promemoria tar man alltså fasta på att transaktionen skall anses vara ett avsteg från normalt kommersiella transaktioner. En transaktion kan ur ett strikt lagtekniskt perspektiv vara helt korrekt men ändå anses strida mot lagstiftningens syfte. Man har i förarbeten konstaterat att skatteflyktslagen inte tillkommit för att utvidga det skattepliktiga området. Grunden för beskattning skall alltid vara de materiella reglerna.<sup>9</sup> Lagen kan tillämpas vid kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och förmögenhetsskatt. Övriga

---

<sup>6</sup> Lindencrona, Kringgående av skattelag, sida 105.

<sup>7</sup> Bo Svensson i Skattenytt nr. 3 2000 sida 113.

<sup>8</sup> DS B 1978:6.

skatter som t.ex. arvs- och gåvoskatt, mervärdeskatt, sjömansskatt, expansionsmedelsskatt och fastighetsskatt omfattas inte.<sup>10</sup>

## 2.2 Skatteflyktslagens brukande

Skatteflyktslagen är inte så flitigt använd av domstolen.<sup>11</sup> Frågeställningen undviks ofta genom att i stället angripa problemet ur ett civilrättsligt perspektiv.<sup>12</sup> Skatteflyktslagen tar i huvudsak sikte på två typer av förfaranden. Det första är att regler om avdrag eller andra förmånliga regler utnyttjas enbart av den anledningen att det betingar en skattemässig fördel och inte av något kommersiellt skäl. Det andra sättet är ett konstlat upplägg som till viss del är kommersiellt motiverade förfarande i syfte att uppnå ett önskat ekonomiskt resultat.<sup>13</sup>

## 2.3 Fyra sätt att bemöta skatteflykt

Man kan säga att det finns fyra sätt att bemöta skatteflykt. Först och främst har naturligtvis riksdagen försökt att stifta lag så att inga möjligheter till skatteflykt ges. I andra hand har man försökt utforma stoppregler och kringgåenderegler. Dock kan man med dessa konstruktioner enbart stoppa

---

<sup>9</sup> Se vidare prop. 1980/81:117 sida 16.

<sup>10</sup> RSV, 1997 års Handledning för beskattning sid. 97.

<sup>11</sup> Prövningen av 35 ärenden om förhandsbesked som redovisats av Skatterättsnämnden har i fråga om tillämpningen av skatteflyktslagen utfallit på det sätt som framgår av nedanstående uppställning. Lagen mot skatteflykt tillämpad: 1998 - 0 gånger. 1999 - 1 gång. 2000 - 0 gånger. 2001 - 0 gånger. Summa: 1 gång. Lagen mot skatteflykt ej tillämpad: 1998 - 8 gånger. 1999 - 12 gånger. 2000 - 8 gånger. 2001 - 6 gånger. Summa: 34 gånger. De åtta domar som meddelats av Regeringsrätten är från 1998, 1999, 2000 och 2001. I en av domarna förklarade Regeringsrätten med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked att skatteflyktslagen skulle tillämpas. I två av domarna, varav en avsåg ett överklagande av ett meddelat förhandsbesked av Skatterättsnämnden den 10 mars 1998, fastställde Regeringsrätten nämndens beslut att lagen skulle tillämpas. I resterande fem domar fastställde Regeringsrätten nämndens beslut att lagen inte skulle tillämpas. Se vidare Justitiekanslerns beslut 2002-06-20.

<sup>12</sup> Ett sätt kan vara det svårdefinierade begreppet *genomsyn* vilket har utarbetats av Regeringsrätten för att komma tillrätta med olika skatteflyktsförfaranden. Liksom i fallet med Skatteflyktslagen tillämpas *genomsyn* med restriktivitet. Ett särskilt civilrättsligt rättsläge skapas parallellt med det skatterättsliga. Relevanta rättsfall är RÅ 1989 ref. 63 och RÅ 1989 ref. 127. Jag avser inte vidare gå in i detta problemområde.

<sup>13</sup> Se vidare prop. 1982/83:84, gällde tidigare lags lydelse men dessa satser förefaller fortfarande vara aktuella.

redan kända förfaringssätt. Det stora problemet med stoppregler är att initiativet alltid ligger hos den som konstruerar skatteflykten. Lagstiftaren kommer in i bilden först när vinningen är gjord. En stopplag hindrar enbart dem som i sin tur försöker efterlikna transaktionerna i ett senare skede. Personerna bakom transaktionen, som föranledde stopplagen har då redan börjat titta på nya möjligheter. Den tredje möjligheten som ges är en generalklausul, som definierar skatteflykt. Det är denna generalklausul som jag kommer att ägna mest uppmärksamhet i detta examensarbete. Generalklausulen är dessutom återgiven i sin helhet nedan. Den fjärde och sista möjligheten är ett särskilt civilrättsligt rättsläge vid sidan av det skatterättsliga. Skatteflyktslagen får åtminstone inte tillämpas i, av lagstiftaren, redan kända situationer.<sup>14</sup>

## 2.4 Förenligt med grundlagen?

Juristerna Hjerner<sup>15</sup> och Hultqvist<sup>16</sup> anser att tillämpning av skatteflyktslagen är ett analogt tillämpande av skattelagstiftning. Analogt tillämpande strider mot den grundlagsstadgade legalitetsprincipen - ”ingen skatt utan lag”<sup>17</sup>. Denna tanke är dock inte på något sätt allena rådande i svensk doktrin idag. Det råder delade meningar inom rättsvetenskapen angående tillämpning av legalitetsprincipen på det skatterättsliga området. Peczenik anser att legalitetsprincipen talar mot analog och extensiv tolkning av bestämmelser som medför skatteplikt. Enligt Peczenik är den svenska skatterätten inte utrustad med något kategoriskt analogiförbud.<sup>18</sup> Ett åsidosättande av den svenska grundlagen är inte möjligt utan en ändring av regeringsformen. Av förarbetena till skatteflyktslagen kan dock utläsas att

---

<sup>14</sup> Se vidare Skattenytt nr. 6 2001 sid. 341.

<sup>15</sup> Hjerner i Festskrift till Hans Thornstedt, s 284.

<sup>16</sup> Hultqvist i SN 1996, s 683. Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, sidan 476.

<sup>17</sup> 2 kap 10 § och 8 kap 3 § regeringsformen. <sup>17</sup> 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.

<sup>18</sup> Peczenik. 1995, s. 56.

tanken varit att en analog tillämpning av skattelag av detta slag skulle vara möjlig.<sup>19</sup> Jag återkommer till diskussionen om analog rättstillämpning i det avslutande kapitlet. För att den skattskyldige skall kunna använda sig av förbudet mot analog lagstiftning är det svårt att förutse vad som skall bevisas. Räcker det eventuellt med att hävda att konstruktionen torde vara känd av lagstiftaren?<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup> Se exempelvis prop. 1982/83:84 s 19, prop. 1980/81:17 s 25.

<sup>20</sup> Se vidare 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 Juridiska Fakulteten vid Lunds universitet.

# 3 Bakgrund

## 3.1 Skatteflyktslagens tillkomst

Jag kommer i detta kapitel i all korthet redogöra för viktiga händelser och kritiska formuleringar kring skatteflyktslagens tillkomst. Lagen om skatteflykt är en relativt ny lag, som är konstruerad efter att skattskyldiga i större omfattning än tidigare blivit medvetna om möjligheterna som avancerad skatteplanering erbjuder.<sup>21</sup> Till försvar för införandet av en generalklausul av det slag vi har idag, och har haft sedan 1980, har staten framfört den allmänpreventiva verkan en sådan klausul väntas ha.<sup>22</sup> Ursprunget går dock att härleda till femtiotalet då det fördes diskussioner kring olika metoder för att komma till rätta med problematiken kring olika skatteflyktsförfaranden.<sup>23</sup> Den utlösande faktorn var det så kallade Nordbäcksmålet.<sup>24</sup> Detta mål rönste stor uppmärksamhet under femtiotalet och gällde en så kallad Lundintransaktion.<sup>25</sup> Regeringsrättens majoritet slog fast att man vid denna typ av transaktioner skulle använda sig av en *led-för-ledprövning*.<sup>26</sup> När denna princip fastslagits öppnades dörren för en rad olika transaktioner, som var uppdelade i flera led och således var mer överskådliga. Ett förbud mot att se till helhetsbilden gjorde skatterätten handlingsförlamad. Efter detta mål tillsattes 1953 års skatteflyktskommitté. Kommittén tog dock avstånd från en generalklausul och riktade in sig på stopplagstiftning med dispensregler.<sup>27</sup>

---

<sup>21</sup> Se vidare proposition 1980/81:17 s.16 f.

<sup>22</sup> Grosskopf, Det svenska skattesystemet, s. 548.

<sup>23</sup> SOU 1963:52 och Helmers, Kringgående av skattelag, kapitel III.

<sup>24</sup> RÅ 1953 ref. 10.

<sup>25</sup> Se vidare t.ex. Lodin m.fl.7: e uppl. 1999, sidan 399. Transaktionerna gick i stort ut på att undvika det andra ledet i bolagets dubbelbeskattning. Man skapade ett flertal småbolag inkom för att slippa uttagsbeskattning.

<sup>26</sup> Domstolen skall behandla varje enskild transaktion som en egen och inte göra en samlad syn. Minoriteten i domstolen ansåg istället att man skulle se alla transaktionerna som en och sedan jämföra situationen före respektive efter. I detta fall att aktieägaren i varje transaktion lämnat skäligt vederlag.

<sup>27</sup> SOU 1963:52.

I mitten av sjuttioalet tillsattes en utredning inom företagsskatteberedningen, vilken lade fram betänkandet *Allmän skatteflyktsklausul*.<sup>28</sup> Den första lagen mot skatteflykt stiftades dock inte förrän 1980.<sup>29</sup> I förarbetena till denna lag konstaterades att de olika former av kringgåenden som tidigare förekommit inte varit möjliga att hindra varken med lagändringar eller med speciallagstiftning. Man ansåg att speciallagstiftning förvisso var ett effektivt sätt att täta lagen med. Detta blir dock inte aktuellt förrän ett oacceptabelt kringgåendeförfarande redan ägt rum. Trots den nya skatteflyktslagstiftningen förväntades lagstiftaren emellertid även fortsättningsvis utforma materiella regler med klara anvisningar. Skatteflyktslagens tillämplighet skulle av den anledningen endast komma att aktualiseras då skatt kommit att minimeras genom konstlade förfaranden.<sup>30</sup> Detta krav på omvägsrekvisit innebär att lagen i praktiken enbart tar sikte på serietransaktioner. Lagen tar följaktligen fasta på att det skall ha varit omvägar inblandade i transaktionen. En skatteförmån som uppstått genom ett icke konstlat tillvägagångssätt skulle således vara giltig.

Dittills hade man försökt att komma åt dessa transaktioner med speciallagstiftningar för de enskilda situationer som uppstått. Problemet med detta förfarande är att lagstiftaren alltid befinner sig ett steg efter skatteplaneraren. Dessutom resulterar dessa stopplagar som kontinuerligt måste uppdateras i en oöverskådlig lagtext. I argumentationen dras paralleller till liknande lagstiftning bland annat i Finland och Frankrike. I dessa länder har man dock valt att välja en annan linje än att uttrycka sig som att förfarandet skall strida mot lagstiftningens grunder. Eftersom verkningarna av skatteflyktslagen ansågs vara svåra att förutse gjorde man lagen tidsbegränsad.<sup>31</sup>

Lagen tog sikte på rättshandlingar företagna fr.o.m. den 1 januari 1981. I propositionen klargörs också vikten av att kunna få förhandsbesked.<sup>32</sup> Utan

---

<sup>28</sup> SOU 1975:77.

<sup>29</sup> Propositionen till denna lag (Prop. 1980/81:17) byggde i stort sett på promemorian Ds B 1978:6.

<sup>30</sup> A prop. s 1 ff.

<sup>31</sup> Se vidare för resonemang kring detta prop. 1980/81:17 s 4.

<sup>32</sup> Prop. 1980/81:17 s. 2.



möjlighet till förhandsbesked sätts rättssäkerheten ur spel då skatteflyktslagen, som jag tidigare nämnt, tar sikte på transaktioner som är lagtekniskt korrekt utförda. Möjligheten att få förhandsbesked var ett helt nytt sätt att garantera rättssäkerheten. Så länge utredningen var så fullständig att den kunde komma att ligga till grund för ett förhandsbesked skulle ett sådant meddelas.<sup>33</sup> Den enda begränsning som uttalades var att förhandsbesked inte skall meddelas i bagatellartade frågor.<sup>34</sup> En del orosmoment rörande rättssäkerheten och dåvarande lagstiftning påtalades av författarna till propositionen. Här nämns bland annat att man i svensk rätt saknar en definition av inkomstbegreppet. Detta kan ställa till problem rörande förutsägbarheten i lagen. Den skattskyldige har svårt att förutse effekten av sina handlingar ur ett skattetekniskt perspektiv. Det är då upp till skattedomstolarna att definiera inkomstbegreppet och andra centrala områden i det enskilda fallet.<sup>35</sup> Eftersom lagen ändras med jämna mellanrum hinner inte en välförankrad praxis etableras. Jag återkommer till denna problematik senare.

## 3.2 Omvälvande 90-tal

Efter den borgerliga valsegern 1991 avskaffades skatteflyktslagen och klockan vreds tillbaka till före 1981 med stoppregler istället för en generalklausul.<sup>36</sup> Detta visade sig dock bli en parantes i skattelagstiftningens historia för vid regimskiftet 1994 återinförde den socialdemokratiskt styrda riksdagen skatteflyktslagen. Denna nya skatteflyktslag, som den kom att kallas, gällde transaktioner genomförda från och med 1 januari, 1995. Även denna nya skatteflyktslag utsattes för massiv kritik bland annat av Hultqvist.<sup>37</sup> Riksdagen ville effektivisera, inte avskaffa som kritikerna ville,

---

<sup>33</sup> Bergström, Förhandsbesked vid inkomsttaxeringen, s. 78.

<sup>34</sup> A.a. s. 100.

<sup>35</sup> Prop. 1980/81:17 s. 14.

<sup>36</sup> Skatteflyktslagen var dock alltså tillämplig på transaktioner utförda till och med utgången av 1992.

<sup>37</sup> Se vidare Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995.

skatteflyktslagen och tillsatte en utredning. Denna utredning<sup>38</sup> emanerade i en proposition<sup>39</sup> och slutligen en lagändring.

I och med denna förändring av skatteflyktslagen blev tidigare praxis i delar mindre aktuell. Detta är olyckligt då praxis i sådana här känsliga frågor alltid är av stor vikt. Trots vissa omformuleringar i lagtextens lydelse går det att i äldre praxis utläsa tendenser. I stort innebar förändringen skärpningar men även en lindring. Som en sådan skärpning märks att det efter lagändringen räcker med att *indirekt* ha medverkat i rättshandlingen. Det är även så att det räcker att skatteförmånen utgjort det *övertvägande* skälet för att ett visst förfarande valts. Den tidigare formuleringen löd att det skulle vara det *huvudsakliga* skälet. Lindringen är att det skall krävas en *väsentlig* skatteförmån.<sup>40</sup> Den tidigare formuleringen var att den skattskyldige skulle göra en *icke oväsentlig* skatteförmån. I propositionen från 1996 tar man avstånd från de utländska motsvarigheter som man vid skapandet av lagen på sjuttioalet använt sig av som argument för en dylik lagstiftning.<sup>41</sup>

---

<sup>38</sup> SOU 1996:44 Översyn av skatteflyktslagen.

<sup>39</sup> Proposition 1996/96:170.

<sup>40</sup> Se vidare prop. 1996/97:170 s. 1.

<sup>41</sup> Se prop. 1996/97:170 s. 53.

## 4 Generalklausulen

Skatteflyktslagen är uppbyggd kring en generalklausul som innefattar fyra rekvisit som jag nedan skall avhandla i korthet. Denna klausul stipulerar att hänsyn icke skall tas till en rättshandling om dessa fyra rekvisit är uppfyllda.

*2 § Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling, om*

- 1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,*
- 2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,*
- 3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och*
- 4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.<sup>42</sup>*

Såsom inledningen i stycke ett anger krävs det först och främst en rättshandling. Detta innebär att en skattskyldig inte kan göra sig skyldig till skatteflykt genom passivitet. Utöver detta grundläggande krav uppställs en rad kriterier, vilka jag redogör för i ordning nedan.

### 4.1 Väsentlig skatteförmån

För att en tillämpning av lagen överhuvudtaget skall aktualiseras skall förfarandet leda till en väsentlig skatteförmån. Vad som exakt menas med väsentlig skatteförmån har inte preciserats. Dock står det att finna i en

---

<sup>42</sup> Lag om skatteflykt 1995:575.

proposition, som är sprungen ur en debatt av några kammarrättsavgöranden, att skatteförmånen betydligt bör överstiga några tusental kronor.<sup>43</sup>

## 4.2 Direkt eller indirekt medverkan

Före 1997 kunde enbart de som direkt medverkat i förfarandet träffas av skatteflyktslagen. Detta ändrades så att även de som indirekt medverkat också är inkluderade. Regeringen hade synpunkter på dessa brister i den gamla lagstiftningen. Här belyser man problematiken med att det är tämligen enkelt att själv stå utanför direkt medverkan och således exkludera sig från lagtexten. Det är och har alltid varit ett stort problem med att s.k. målvakter används vid mer dubiösa transaktioner och det är således denna utveckling man avser att hindra. Det kanske vanligaste skälet till att lagen inte träffade vissa transaktioner var de familjeinterna affärer med stora skatteförmåner som genomfördes. En vanlig konstruktion var att det var föräldrar som genomförde transaktionen åt sina barn och att barnen således inte direkt medverkade.<sup>44</sup>

## 4.3 Det övervägande skälet för förfarandet

Det skall göras sannolikt av den skattskyldige att han inte företagit handlingen enbart av skattemässiga skäl. Tanken är att skatteflyktslagen skall tillämpas på förfaranden där den skattskyldige genomför en transaktion främst i syfte att uppnå eller undvika en viss beskattningseffekt. För att transaktionen skall vara acceptabel från lagstiftarens synvinkel skall den skattskyldige ha något eller några andra godtagbara skäl för sitt handlande. Dessa skäl skall sammantaget vara av större betydelse än skälet för att komma undan viss taxering för att skatteflyktslagen inte skall tillämpas.<sup>45</sup> Det avgörande är inte vad den skattskyldige faktiskt avsett med

---

<sup>43</sup> Se vidare proposition 1996/97:170 s. 45.

<sup>44</sup> Se vidare prop. 1996/97:170 s. 41.

<sup>45</sup> Se RSV: s handledning för 2002 sidan 176.

transaktionen utan det som vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter framstår som det övervägande skälet för förfarandet.<sup>46</sup> Godtagbara skäl är exempelvis kommersiella skäl. Transaktioner som genomförs enbart av organisatoriska skäl eller marknadsmässiga anledningar är accepterade. Likaså är transaktioner som genomförs av familjerättsliga skäl godtagbara i vissa fall. Bevisbördan ligger på den skattskyldige då det anses att han/hon har bäst möjlighet att överblicka situationen.<sup>47</sup>

#### **4.4 Förfarandet skall strida mot lagstiftningens syfte**

I detta fjärde rekvisit finner man det mest kontroversiella innehållet i generalklausulen och det är också vid detta rekvisit, som jag avser uppehålla mig. Den tidigare formuleringen var *lagstiftningens grunder* men detta ansågs inte var en fullgod förklaring.<sup>48</sup> Man ändrade då till *lagstiftningens syfte*. Vad är då lagstiftningens syfte? Går detta överhuvudtaget att fastslå? När en transaktion med ett fördelaktigt skattemässigt resultat skall bedömas mot lagstiftningens syfte enligt generalklausulens sista rekvisit skall hänsyn tas till de rättsgrundsatser som framgår direkt av skattebestämmelserna och skattelagstiftningens allmänna principer. Om lagstiftarens syfte är diffust rörande en bestämmelse eller ett regelsystem bör ledning sökas i förarbetena. Rekvisitet *lagstiftningens syfte* innebär att domstolen skall tillämpa de genom den skattskyldiges förfarande förbigångna och materiellt sett riktigare reglerna framför de nyttjade lagrummen. Grundtanken bakom generalklausulen är att domstolen vid en prövning skall undersöka syftet bakom, både de formellt riktiga reglerna och reglerna, som har kringgått.<sup>49</sup> Om den skattskyldige utnyttjat en viss avdragsregel skall domstolen försöka klarlägga dess syfte. Det är i denna situation, som den besvärliga tolkningen uppkommer och följaktligen ett moment av rättsosäkerhet uppstår.

---

<sup>46</sup> RSV handledning, 2002-08-05 s. 184.

<sup>47</sup> Prop. 1996/96:170 s. 41.

<sup>48</sup> Prop. 1996/97:170 s. 38.

Dessutom kan det bli aktuellt för domstolen att beakta syftet bakom generella avdragsregler. Om domstolens prövning påvisar att syftena bakom den specifika regeln och de generella reglerna är motstridiga, skall domstolen avgöra vilka regler som skall användas. Skulle rättsläget, i ett enskilt fall, vara oklart om betydelsen av *lagstiftningens syfte* kommer ärendet att avgöras *contra fiscum*.<sup>50</sup> Man skall ha i minnet att lokutionen *lagstiftningens syfte* är tänkt att bereda den skattskyldige ett förstärkt skydd, inte ett försvagat. Det är detta som ett flertal debattörer<sup>51</sup> verkar ha förbisett när generalklausulen angrips så aggressivt. Det är bl.a. resonemang kring detta svepande rekvisit som jag avser penetrera i de rättsfall som kommit från 2000 och framåt. I all korthet kan jag återge vad som anges i utredningen från mitten av sjuttioalet.<sup>52</sup> Här beskrivs vikten av en generalklausul som täcker in alla transaktioner som inte rimligen kan ha förväntats.

---

<sup>49</sup> RSV handledning, 2002-08-05 s. 189.

<sup>50</sup> Prop. 1996/97:170 s. 39f, frågan avgörs till skattemyndighetens nackdel.

<sup>51</sup> Se bl.a. argumenten av Hultqvist och Hjerner som tidigare återgivits i uppsatsen, kapitel 2:4.

<sup>52</sup> SOU 1975:77.

# 5 Rättsfall

I detta kapitel kommer jag att redogöra de i min mening viktigaste rättsfallen som behandlar skatteflykt från 2000 till 2002. Inledningsvis refererar jag ett fall från 2000. Detta följs sedan av de fall som sticker ut mest 2001 respektive 2002. De utvalda fallen innehåller intressanta resonemang som är värda att beakta för att tillgodogöra sig trenden i skatteflyktspraxis under 2000-talet. Min förhoppning är att fallen skall vara tillräckligt talande för de tre år jag avser avhandla.

## 5.1 RÅ 2000 ref. 21

Referatnummer 21 innefattar två olika rättsfall vilka redovisas under samma referatnummer.

### 5.1.1 Mål 1

Det utländska bolaget O förvärvade 1996 förlustbolaget X till 50 % men fick redan då bestämmande inflytande. O förvärvar resten av X 1997. 1998 utökar man sfären med att dessutom införskaffa bolaget P som i sin tur redan äger bolaget Q med dotterbolaget Y. 1998 överförs ägandet i X från O till Q. Q äger sålunda två dotterbolag. Dessa två bolag X och Y sluter ett kommissionsavtal samt avtal om att all operativ verksamhet i X går över till Y. Vinster som sedan genereras i Y går enligt kommissionsavtalet över till X som sedermera kan dra av dessa vinster mot sina förluster.<sup>53</sup>

I samband med denna omfattande omstrukturering har bolaget X skickat in en ansökan om förhandsbesked. Hur kommer man från skatterätts synvinkel att bedöma kommissionsavtalet och kan skatteflyktslagen aktualiseras? Kommer X och Y undan koncernbidragsspärren i kapitel 40 IL

genom att tillämpa kommissionsreglerna i kapitel 36 IL?

Skatterättsnämnden räknar upp en mängd problem men till syvende och sist är det en fråga om lagtolkning. Vad bedöms vara en skatteförmån?

Rekvisiten i skatteflyktslagen kräver förutom att det skall vara en förmån att transaktionen gjorts enkom för att vinna denna förmån samt att bolaget aktivt agerat i denna riktning.<sup>54</sup> Skatterättsnämnden menade att kommissionärsförhållandet var formellt giltigt i LAU: s bemärkelse. Skatteflyktslagen gick dock att tillämpa på förfarandet. Detta då följden av det ingångna kommissionärsförhållandet var att likställa med ett kringgående av syftet med LAU, i synnerhet mot koncernbidragsspärren i 8 §. Skatterättsnämnden argumenterade för detta argument med att inkomstöverföringar genom kommissionärsförhållanden byggde på förutsättningen att koncernbidragsrätt förelåg mellan företagen. I fallet med X och Y anför majoriteten i Skatterättsnämnden att skatteflyktslagen är tillämplig. Man konstaterar att avdragsrätt inte är aktuellt då underskottet tillkommit före koncernbildningen.<sup>55</sup> Man anför även att det övervägande skälet för omstruktureringen i bolagen varit att tillskansa sig nämnda underskott.

En minoritet i Skatterättsnämnden var av skiljaktig mening och ansåg således inte att skatteflyktslagen var tillämplig. De skiljaktiga ansåg istället att kommissionärsföretagsreglerna var tillämpliga.<sup>56</sup> Beträffande paragrafen i IL, kunde bolagens förfarande inte anses strida mot syftet bakom dessa regler. Om förfarandet kunde anses strida mot LAU, fick främst bedömas med hänsyn till om koncernbidragsspärren kunde anses ha kringgåtts genom förfarandet. Vid bedömningen av huruvida kommissionärsförhållandet stred mot syftet bakom LAU, sökte de skiljaktiga ledning i motiven till skatteflyktslagstiftningen. Där står att läsa att skatteflyktsförfaranden utmärktes av att icke avsedda skatteförmåner kunde uppnås genom en

---

<sup>53</sup> Se vidare 36:1 IL.

<sup>54</sup> Se vidare Lag mot skatteflykt (1975:575) 2§ st. 1-4.

<sup>55</sup> Se f.d. LAU 8 §.

<sup>56</sup> 2 § 2 mom. SIL, samt 1 § LAU.



skattskyldigs förfarande. Men om skatteförmånerna är ett resultat av normala, kommersiellt försvarbara handlingssätt bör dessa transaktioner 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. Som ett argument för detta anförde man att både reglerna om koncernbidrag och kommissionärsföretag står att finna i 2 § IL.

I Regeringsrätten var bolagens talan modifierad och avsåg endast Skatteflyktslagens tillämplighet. Regeringsrätten instämde med Skatterättsnämnden att LAU inte uppställde några formella hinder för X- och Y AB att göra avdrag för gamla underskott mot inkomster med anledning av kommissionärsförhållandet. Regeringsrätten delade också Skatterättsnämndens uppfattning om skatteflyktslagens tillämplighet. Detta rättsfall är talande för hur Regeringsrätten ser på skatteflyktslagen.

Det skiljaktiga regeringsrådet Sandström anser inte att skatteflyktslagen är tillämplig, till skillnad mot majoriteten. Även för Sandström förefaller begreppet skatteförmån vara oklart. I propositionen till senaste skatteflyktslagen talas om att förfarandet skall leda till "...undvikandet av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte kommit till stånd."<sup>57</sup> Detta resonemang är något av ett cirkelresonemang. Det kan inte vara rimligt att definiera ett rekvisit för ett fenomen genom att åberopa fenomenet. I praktiken innebär denna formulering att skatteflykt är sådana transaktioner som innebär att skatteflykt inträffar, således en logisk knut.

Sandström ställde sig också frågande till huruvida ett förfarande kan anses strida mot lagstiftningens syfte trots att en skatteförmån ändå inte kan anses föreligga.

---

<sup>57</sup> Se prop. 1996/97:170 sid. 45.

Enligt motiven till skatteflyktslagen likställs skatteförmånen med undvikandet av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd.<sup>58</sup> Beträffande lagstiftningens syfte, konstaterade Sandström att LAU på ett ingående sätt reglerar i vilka fall en ägarförändring får till följd att rätten till förlustutjämnning försvinner. Regleringen omfattade koncernbidragstransaktioner men inte kommissionärsbolagstransaktioner.<sup>59</sup> Sandström skriver att materiella skäl skulle kunna åberopas för en likabehandling av koncernbidrag och kommissionärsavtal. Det fanns dock starka skäl, som talade för att LAU genom tillämpning av skatteflyktslagen skulle utvidgas till ett helt nytt regelområde.

Situationen med kommissionärer har varit känd för lagstiftaren och torde sålunda kunna anföras som ett skäl mot att skatteflykt är för handen.<sup>60</sup> Wiman uppmärksammade<sup>61</sup> att koncernbidragsspärren endast gällde möjligheten att kvitta gamla underskott mot öppna koncernbidrag och att samma skattemässiga resultat kunde åstadkommas genom kommissionärsavtal.<sup>62</sup> Av nämnda anledning är Bergström kritisk till utfallet i saken.<sup>63</sup>

## 5.1.2 Mål 2

I ansökan om förhandsbesked anförde X AB en rad omständigheter bland vilka jag kommer att redogöra för relevanta för skatteflyktslagen. X AB utgör ett helägt dotterbolag till Y AB. Y AB har ackumulerade underskott

---

<sup>58</sup> Prop. 1996/97: 170 s. 46.

<sup>59</sup> Se för koncernbidragstransaktioner (2 § 3 mom. SIL) och för kommissionärsbolagstransaktioner<sup>59</sup> (2 § 2 mom. SIL).

<sup>60</sup> Se t.ex. prop. 1980/81:17 sid. 16.

<sup>61</sup> Wiman, Bertil. *Underskottsavdragslagen*. I: koncernbidragstransaktioner (2 § 3 mom. SIL) och för kommissionärsbolagstransaktioner<sup>61</sup> (2 § 2 mom. SIL).

<sup>61</sup> Se t.ex. prop. 1980/81:17 sid. 16.

<sup>61</sup> Wiman, Bertil. *Underskottsavdragslagen* Skattenytt 1994, s. 734.

<sup>62</sup> Enligt 2 § 2 mom. SIL.

vilka härrör från tidigare års förlustbringande verksamhet inom Y-koncernen. Det finns inga hinder mot att utnyttja Y:s underskott mot X:s överskott. Y AB funderar nu på att avhända sig X AB och undrar då över vilket resultat detta kan få och hur det påverkar utjämningsmöjligheterna mellan bolagen.

X AB önskar då erhålla förhandsbesked i följande två frågor samt om, vid jakande svar, skatteflyktslagen är tillämplig på dessa transaktioner.

1. Kan koncernbidrag enligt 2 § 3 mom. SIL lämnas av X AB till Y AB med avdragsrätt för förstnämnda bolag med belopp som överstiger X AB:s skattepliktiga resultat för 1999. – Nämnden äger utgå från att X AB från Y AB kommer att erhålla ovillkorat aktieägartillskott med belopp så att regelverket om tillåten utdelning enligt aktiebolagslagen upprätthålls.
2. Kommer X AB efter det att en avyttring skett fortfarande kunna utnyttja eventuellt uppkommet underskott under 1999 mot framtida vinster.

Vid följande prövning finner Skatterättsnämnden att skatteflyktslagen inte är tillämplig. Den springande punkten i fallet är tillkomsten av LAU och att transaktionerna tidigare reglerats i FAL samt diskrepansen dessa lagar emellan. Enligt FAL skulle transaktionen inte ha föranlett skatteflyktslagens användande. Skatterättsnämnden utvecklar detta resonemang och drar paralleller till ett tidigare rättsfall med snarlikt upplägg.<sup>64</sup> Jag tänker inte vidare avhandla skillnaderna mellan dessa lagar.

Bolaget har dels givit koncernbidrag, dels mottagit aktieägartillskott och har sålunda medverkat till att ett underskott uppkommit i bolaget som skulle kunna nyttjas för att kvitta vinster även då koncernförhållandet upphört. Följden av detta är att vinsterna blir skattebefriade.

---

<sup>63</sup> Bergström, Sture. *Tolkning och tillämpning av skattelag*. I: Skattenytt 2001, s. 341.

<sup>64</sup> Se vidare RÅ 1989 ref. 21.

Bolaget var vinstgivande och transaktioner av denna karaktär kan inte förklaras enbart med marknadsmässiga skäl. Frågan om kvittning prövades aldrig i Regeringsrätten eftersom skatteflyktslagen befanns tillämplig. Regeringsrätten fann att transaktionerna var av sådan karaktär att skatteflyktslagen skulle inträda. Det för Regeringsrätten avgörande resonemanget återges nedan.

*”Genom koncernbidraget, som möjliggjorts genom aktieägartillskottet, har hos bolaget X skapats ett underskott som kan utnyttjas som förlustavdrag. Förfarandet medför en inte oväsentlig skatteförmån för bolaget X. I målet har uppgetts att syftet med koncernbidraget var att återställa tidigare resultatreglerande åtgärder för att ge en mer rättvis bild av ställningen i koncernen. Transaktionerna med koncernbidrag och aktieägartillskott, vilka får antagas ha genomförts med tanke på en förestående försäljning av aktierna i bolaget X framstår emellertid som praktiskt taget meningslösa, om man bortser från skatteförmånen hos bolaget X. Denna skatteförmån måste därför anses ha varit det huvudsakliga skälet till transaktionerna. En taxering på grundval av ett förfarande, varigenom så som skett skapats en förlust hos bolaget X, skulle strida mot grunderna för 2 § 3 mom. SIL.”*<sup>65</sup>

I detta rättsfall går Regeringsrätten alltså tvärt emot vad Skatterättsnämnden fastslagit. Skatterättsnämnden tog visserligen aldrig ställning till huruvida transaktionerna stred mot lagstiftningens grunder då man istället förde en diskussion om transaktionens giltighet enligt FAL. Detta skulle möjligen kunna tolkas som ett försiktigt steg av Regeringsrätten att så sakteligen utöka användandet av skatteflyktslagen.

Regeringsråden Sundqvist och Sandström var skiljaktiga och ansåg att Regeringsrätten skulle ha fastställt Skatterättsnämndens förhandsbesked.

---

<sup>65</sup> Se vidare RÅ 2000 ref. 21 del II.

### 5.1.3 Slutsatser av RÅ 2000 ref. 21

Likheten mellan dessa mål är att man i båda fallen skapat underskott för att kunna utnyttja kvittning vid beräkning av den slutliga skatten. I fallen har valts två olika tillvägagångssätt. Bolagen laborerar med kommissionärsavtal och koncernbidragsreglerna för att uppnå skatteförmåner.

Mål I handlar om transaktioner i ett kommissionärsförhållande. Bolagen försökte kringgå förbudet att kvitta bort äldre förluster vid ägarbyte på så vis att moder- och dotterbolagen ingick ett kommissionärsavtal. Situationen med kommissionärer har varit känd för lagstiftaren och torde sålunda kunna anföras som ett skäl mot att skatteflykt är för handen.<sup>66</sup> Wiman uppmärksammade<sup>67</sup> att koncernbidragsspärren endast gällde möjligheten att kvitta gamla underskott mot öppna koncernbidrag och att samma skattemässiga resultat kunde åstadkommas genom kommissionärsavtal.<sup>68</sup> Lagstiftaren bör ha noterat detta faktum och således torde inte skatteflyktslagen vara tillämplig. Av nämnda anledning är Bergström, liksom jag själv, negativ till utfallet i målet.<sup>69</sup>

I Mål II skapades ett förlustavdrag genom att dotterbolaget gav koncernbidrag till moderbolaget i sådan omfattning att underskott uppstod i dotterbolaget. Regeringsrätten skriver i domen att transaktionen skulle vara meningslös om man bortser från skatteförmånen. I mål II liksom i mål I verkar upphovsmännen bakom transaktionerna ha velat använda sig av fördelar som en förändrad lagstiftning kan medföra. När en lag förändras går den genom en rad moment där flera instanser har möjlighet att uttala sig samt att det ofta förs en debatt i fackpress. Under denna process förs många

---

<sup>66</sup> Se t.ex. prop. 1980/81:17 sid. 16.

<sup>67</sup> Wiman, Bertil. *Underskottsavdragslagen*. I: koncernbidragstransaktioner (2 § 3 mom. SIL) och för kommissionärsbolagstransaktioner<sup>67</sup> (2 § 2 mom. SIL).

<sup>67</sup> Se t.ex. prop. 1980/81:17 sid. 16.

<sup>67</sup> Wiman, Bertil. *Underskottsavdragslagen* Skattenytt 1994, s. 734.

<sup>68</sup> Enligt 2 § 2 mom. SIL.

<sup>69</sup> Bergström, Sture. *Tolkning och tillämpning av skattelag*. I: Skattenytt 2001, s. 341.

tänkbara scenarion upp vilket kan gagna de som läser förarbetena noga. Jag har tidigare gått igenom det faktum att om en situation är känd av lagstiftaren så kan inte skatteflyktslagen tillämpas.<sup>70</sup> Regeringsrätten fann inte att reglerna som bolagen använt sig av berör de utförda transaktionerna. I detta fall står det klart att lagstiftaren inte känt till förfarandet i fråga vid tiden för lagens stiftande. Förfarandet var dock känt en kort tid därefter<sup>71</sup> och man kan då ställa sig frågan huruvida lagstiftaren varit för passiv och om detta i så fall skall gagna den skattskyldige.

## 5.2 RÅ 2001 ref. 12

X AB bedriver konsultverksamhet inom IT-sektorn. Personerna A och B har avgörande inflytande i företaget. A är VD och sitter i bolaget ledningsgrupp, B är konsult och gruppchef. A äger fem procent av aktierna, B äger inga aktier. X AB vill sluta avtal om vinstandelslån. Varje anställd i företaget lånar ut en viss summa i euro till X AB. Varje vinstandelsbevis ger en konverteringsrätt till en aktie. Det totala antalet vinstandelsbevis ger vid vinst en avkastning på tio procent av bolagets redovisade resultat efter finansiella poster.

X AB, A och B önskade förhandsbesked angående en del frågor rörande räntan och om den var avdragsgill samt ett eventuellt inträde av skatteflyktslagen.

Skatterättsnämnden ansåg inte att skatteflyktslagen kunde anses vara tillämplig eftersom förfarandet inte kunde anses strida mot lagstiftningens syfte. VD:n ansågs vara delaktig i utfärdandet och utformandet av de konvertibler i utländsk valuta som avsågs. B klarade sig undan skatteflyktslagens inträdande då han inte ansetts vara delaktig i tillräcklig grad. Det faktum att B har tecknat lånet räcker inte för att B skall anses ha

---

<sup>70</sup> Se vidare Bergström, SN 2001 s. 341.

<sup>71</sup> Bergström, SN 2001 s. 341.

medverkat i rättshandlingen. A däremot har medverkat i tillräcklig grad då han utformat lånevillkoren. Han har också skaffat sig en väsentlig skatteförmån.

Vidare ansåg Skatterättsnämnden att det inte kan uteslutas att skatteförmånen varit den avgörande faktorn till att transaktionen utfördes. Däremot kunde transaktionen inte anses strida mot lagstiftningens syfte, vilket är det fjärde och sista rekvisitet i generalklausulen. I detta fall kommer alltså den så illa omtyckta och rättsosäkra lokutionen till den skattskyldiges räddning. Skatterättsnämnden drog slutsatsen att den för handen varande situationen faktiskt har övervägts och sålunda är känd av lagstiftaren. Hänvisningen från 2 § 12 mom. SIL till 27 § 1 mom. SIL står att finna redan i början av nittiotalet.<sup>72</sup> Efter det att utvidgningen av 3:12-reglerna även kom att innefatta avkastning på andelar o.dyl. i utländska personer får det anses att den i fallet aktuella situationen berörts.

Riksskatteverket överklagade detta beslut i vissa delar bland annat gällande personen A: s ränta och realisationsvinst. RSV ansåg att skatteflyktslagen var tillämplig i dessa fall. Regeringsrätten fastställde dock Skatterättsnämndens avgörande.

### **5.2.1 Kommentar till RÅ 2001 ref. 12**

Det faktum att en situation redan är känd av lagstiftaren har visat sig vara det effektivaste sättet att undkomma skatteflyktslagen. I det ovan refererade fallet var det väldigt klart att lagstiftaren känt till de omständigheter som den skattskyldige hade att agera efter.

---

<sup>72</sup> Se SFS 1990:651.

### 5.3 RÅ 2001 not. 188

Domen rör de fiskala följderna vid underprisöverlåtelse av verksamhetsgrenar i flera förvaltningsföretag.<sup>73</sup> Uttagsbeskattning har ansetts kunna underlåtas när ett förvaltningsföretag överlåter ett annat förvaltningsföretag till ett tredje förvaltningsföretag. Lagen mot skatteflykt har inte ansetts tillämplig när en fysisk person först överlåter aktier för underpris till eget indirekt ägt svenskt aktiebolag för att det förvärvande aktiebolaget därefter skall överlåtas till ett svenskt aktiebolag som ägs av en av den fysiska personen ägd utländsk juridisk person.

Skatterättsnämnden har fattat beslut härom, vilket överklagas av RSV till Regeringsrätten. RSV anförde bl.a. att genom beslut under hösten 1998 antog riksdagen, med vissa ändringar, förslag om nya regler för beskattningen vid omstruktureringar av företag.<sup>74</sup> Genom denna lagstiftning infördes regler avseende tillskott och avyttringar för underpris av kapitalbeskattad egendom till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel.<sup>75</sup> Denna förändring innebar att överlåtelsen skulle behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Syftet med den för dem skattskyldiga oförmånliga regleringarna var att motverka skatteundandraganden. Ett sådant exempel är att en ägare till ett fåmansaktiebolag inför en förestående utflyttning säljer sina aktier i bolaget till en egen utländsk juridisk person till underpris.

Efter ikraftträdandet av den regeln fick lagstiftaren visshet om att motsvarande skattelindrande transaktioner kunde göras genom att avyttringen istället skedde till ett av den utländska juridiska personen ägt svenskt aktiebolag. Skillnaden är i stort att ytterligare ett led lagts till i

---

<sup>73</sup> Jfr med det liknande målet RÅ 2001 ref. 66 som på ett förtjänstfullt sätt genomgås av Bergström i SN 2002 s. 291.

<sup>74</sup> Se prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:skU 5, rskr 1998/99:67.

<sup>75</sup> Se 3 § 1 h mom. SIL.



transaktionskedjan. Lagstiftaren ansåg att situationen var mycket viktig att hindra. Regeringen författade därför en skrivelse<sup>76</sup> riktad mot denna typ av transaktion där man aviserade ett kommande förslag om ändring i lagen.<sup>77</sup> Förslaget ledde senare till lagstiftning.<sup>78</sup> Lagstiftaren har på detta sätt visat att man velat förhindra denna typ av transaktion. Om snarligt resultat kan uppnås genom en omväg torde detta rimligtvis strida mot lagstiftningens syften. Detta får sägas vara en mycket viktig slutsats som underlättar förståelsen och utläsningen av *lagstiftarens syfte* i generalklausulen. Utfallet blev i linje med Skatterättsnämnden. Regeringsrätten fastställde sedan förhandsbeskeden.

### **5.3.1 Kommentar till RÅ 2001 not. 188**

Lagstiftaren kan inte rimligen ha vetskap om alla sätt, som finns att kringgå en regel. Om lagen mot skatteflykt skall ha en faktisk tillämpningsmöjlighet bör den väl användas just i ett fall som det förevarande där det finns en regel, som har tillkommit, för att förhindra kringgående och den regeln i sin tur kringgås. Stöd för att lagen mot skatteflykt kan användas i ett sådant fall finns att hämta i flera rättsfall från Regeringsrätten.<sup>79</sup> Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet.

## **5.4 RÅ 2001 ref. 79**

Östersunds kommun (Kommunen) bildar ett nytt aktiebolag, Stiftaren AB (MB), som mot lånerevers förvärvar ett flertal vinstgivande bolag, däribland Östersunds Parkerings AB (DB), från kommunen. Kommunen kommer att inneha reversen. Genom koncernbidrag från det vinstgivande bolaget och

---

<sup>76</sup> 1998/99:50.

<sup>77</sup> Se 3 § 1 h mom. SIL.

<sup>78</sup> Se prop. 1998/99:113, SFS 1999:643.

<sup>79</sup> Se RÅ 1989 ref. 83, RÅ 1990 ref. 22, RÅ 1990 ref. 101 och RÅ 2000 ref. 21.

efterföljande räntebetalning från det förvärvande bolaget uppnår koncernen skattefördelar. Kommunen önskar förhandsbesked i frågor rörande diverse teknikaliteter kring själva koncernbildningen samt slutligen om skatteflyktslagen kan anses tillämplig på förfarandet.

Skatterättsnämnden konstaterade att DB har rätt till avdrag för koncernbidrag till MB om en motsvarande värdeöverföring sker. MB har rätt att göra avdrag för den ränta som betalas ut till Kommunen.

Aktieägartillskottet från Kommunen konstituerar inte en skattepliktig intäkt för MB. Likaså är inte heller aktieägartillskottet från MB till DB skattepliktigt för DB. När Skatterättsnämnden konstaterat detta kommer man till frågan huruvida skatteflyktslagen är tillämplig eller inte på detta förfarande. Nämnden ansåg att denna konstruktion inte är av sådan karaktär att den faller in under skatteflyktslagen. Som motivering för detta anfördes följande argument. Huvudsyftet bakom förfarandet är att slippa betala statlig inkomstskatt och att detta belopp istället skall tillfalla Kommunen. Det faktum att Kommunen inte beskattas för denna intäkt är inte på något sätt i sig avvikande. Kommuner är enligt lag generellt skattebefriade.

Skatteförmånen åtnjuts genom att Kommunen korrekt använder sig av lagstiftningen på flera områden, som reglerna för koncernbidrag, ränta o.s.v..

Skatterättsnämnden ställer sig frågan om denna skatteförmån helt eller delvis kan undanröjas med användandet av skatteflyktslagen. För att aktualisera en tillämpning skall alla fyra rekvisiten i generalklausulen kunna tillämpas. De tre första är, som jag redogjort för uppfyllda. Kvar står då att påvisa att transaktionerna strider mot lagstiftningens syfte.

Skatterättsnämnden anser dock att skatteeffekten av förfarandet har ett sådant starkt samband med Kommunens skattefrihet att skatteflyktslagen inte kan tillämpas.

En av ledamöterna, Öqvist var av skiljaktig mening rörande skatteflyktslagens tillämpning. Öqvist var av den övertygelsen att en bolagsvinst helt undgår beskattning på konstlad väg. Han ansåg att det fjärde rekvisitet i generalklausulen var tillämpligt och att MB skulle nekas avdrag för sina räntekostnader.

RSV överklagade förhandsbeskedet från Skatterättsnämnden. RSV överklagade i dess helhet och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens beslut. Angående den avslutande frågan, den om skatteflyktslagens tillämplighet, yrkade RSV att den skulle besvaras i enlighet med den skiljaktiga meningen.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden i alla frågor utom en och fastställde förhandsbeskedet i dessa delar. Den avvikande meningen var huruvida avdrag högre än det givna koncernbidraget kan medges. I denna fråga sa Regeringsrätten nej, ett avdrag kan inte medges med högre belopp än det givna koncernbidraget.

Den i frågan aktuella koncernen och de transaktioner här emellan som frågorna rörde befanns korrekta. Skatteflyktslagen kunde inte tillämpas på konstruktionerna.

## **5.5 RÅ 2002 ref. 24**

Detta fall har en liknande karaktär som det ovan beskrivna RÅ 2001 ref. 79 men med motsatt utgång. Vad skiljer då dessa två fall åt och vad var avgörande för den motsatta utgången?

Ett avtal mellan aktieägarna i ett bolag innebär i stort att en av aktieägarna, ett bolag – Rådhuset AB, genom en riktad nyemission kommer att äga 90,6 procent av aktierna i ett kraftbolag, Jämtkraft AB. Övriga aktieägare, bl.a. Vattenfall som äger ca 20 procent, förvärvar konvertibla skuldebrev.

Rådhuset AB är ett helägt bolag av Östersunds kommun. Efter konvertering av skuldebrev kommer aktierna i Jämtkraft att ägas i samma proportioner som före nyemissionen. Syftet med åtgärderna är att öppna en möjlighet för Jämtkraft att ge koncernbidrag till Rådhuset. Rådhuset önskar då få förhandsbesked i följande frågor.

1. Kommer Rådhuset att vara moderbolag av sådan karaktär att koncernbidrag kan utdelas under den period som ägandet uppgår till över 90 procent?
2. Dessutom vill man ha svar på frågan om denna konstruktion kan föranleda ett tilläpande av skatteflyktslagen?

Skatterättsnämnden undersökte den beskrivna konstruktionen och kom fram till att koncernen är av sådan karaktär att koncernbidrag fick utdelas.

Rådhuset är ett sådant moderbolag som avses i 35 kap 2 § IL. Såsom motivering till detta ställningstagande har man tagit *den "inte obetydliga avkastningen"*<sup>80</sup> som kan förväntas komma från Jämtkraft.

Skatterättsnämnden anser inte att de väsentligt förändrade ägarförhållandena i koncernen efter konvertiblernas inlösande har någon inverkan.

Skatterättsnämnden säger helt kort att man har övervägt skatteflyktslagen men inte fann den tillämplig.

RSV överklagade förhandsbeskedet till Regeringsrätten och yrkade att Rådhuset inte skulle anses vara ett sådant moderbolag som avses i 35 kap 2 § IL. Regeringsrätten gjorde bedömningen att konvertiblerna inte är grund för att underkänna Rådhuset som ett sådant moderbolag som avses. Det finns inget i 35 kap 2 § IL som gör ett sådant underkännande möjligt. Det är fråga om ett reellt ägande även om det är under en begränsad period.<sup>81</sup> Regeringsrätten vände då istället blicken mot skatteflyktslagen och gjorde en prövning av nämnda konstruktion. Det är ostridigt att en väsentlig

---

<sup>80</sup> Se RÅ 2002 ref. 24 s. 26.

skatteförmån har uppkommit genom koncernbildandet och de tänkta koncernbidragen. I avtalet framgår tydligt att syftet för transaktionen är de förmånliga koncernbidragen. Tar man bort skatteförmånerna ur ekvationen förefaller hela konstruktionen vara onödig och omständlig. Inget nytt kapital har tillförts och ägarförhållandena kommer att justeras tillbaka med konvertiblerna till situationen före avtalet.

Regeringsrätten kom då till frågan huruvida denna konstruktion stred mot lagstiftningens syfte. I förarbetena till nuvarande IL står det att syftet med koncernbidragen är att skattebelastningen för en koncern inte skall vara mer betungande än om verksamheten bedrivits i ett enda företag.<sup>82</sup> Det uttalade kravet i förarbetena är att de olika företagen är att likställa som en skattskyldig. Regeringsrätten ansåg inte att så var fallet i situationen med Rådhuset och Jämtkraft. Detta trots att man uppfyller det formella kravet på 90 procentigt ägande. Regeringsrätten betonar också att företagen inte har haft för avsikt att ändra ägarförhållandena i praktiken. Konstruktionen ansågs därmed strida mot syftet med lagstiftningen.

### **5.5.1 Skillnader mellan RÅ 2001 ref. 79 och RÅ 2002 ref. 24**

Vad skiljer detta rättsfall från det tidigare beskrivna 2001 ref. 79? Framför allt kan skillnaden tyckas vara det faktum att man i fallet 2002 ref. 24 gick ett steg för långt eller möjligen för kort. Skapandet av en koncern som bara konstrueras för att få åtnjuta koncernbidrag kan möjligen accepteras, såsom i 2001 ref. 79. Att däremot skapa en uppenbart tillfällig lösning, som den i 2002 ref. 24 fick Regeringsrätten att säga ifrån. Det kan inte vara rimligt, som Regeringsrätten också säger att man tillskansar sig skatteförmåner med uppenbart konstruerade kortsiktiga koncerner.

---

<sup>81</sup> Tiden för konvertiblernas inlösande var satt till år 2018 i avtalet. Detta har ansetts vara ett tillräckligt bestående ägande.

<sup>82</sup> Se t.ex. prop. 1965:126 s. 51.

En intressant fråga är också det faktum att man i 2001 ref. 79 diskuterar kommuners skattefrihet som en förmildrande omständighet. I 2002 ref. 24 har man helt utelämnat detta och besvarar frågan om skatteflyktslagens tillämplande enbart med att konstatera att konstruktionen uppenbart är konstlad och dessutom inte bestående.

## 6 Sammanfattande synpunkter

I denna undersökning av skatteflyktslagen och dess nyttjande i praxis under 2000 till 2002 kan konstateras att det är tämligen svårt att dra några betydande slutsatser. Liksom under tidigare år tillämpas lagen relativt sällan och med stor försiktighet. Detta är naturligtvis mycket medvetet då lagen är kontroversiell och därför i möjligaste mån bör undvikas.

Regeringsrättens praxis har mycket stor genomslagskraft i skatterätten. När Regeringsrätten tar ställning till en specifik lagstiftningsfråga, innebär detta att domen får ett högt värde som rättskälla.<sup>83</sup> Oaktat Regeringsrättens ställning som högsta förvaltningsdomstol, har inte dess prejudikat bindande verkan vid lagtolkningsproblem. Enligt Peczenik bör dock dessa prejudikat beaktas i paritet med förarbeten vid lagtolkningen.<sup>84</sup> Den omständigheten att Regeringsrättens prejudikat inte är juridiskt bindande, medför inte att de inte är relevanta. Prejudikat speglar gällande rätt med större precision och genomslag än vad som kan sägas om förarbetena. Tidigare prejudikat vidmakthåller giltighet gentemot senare lagstiftning under förutsättning att lagstiftningen inte motsäger prejudikaten. Detta innebär att ny lagstiftning inte måste anpassas till tidigare avgöranden från Regeringsrätten för att dessa skall förbli giltiga.<sup>85</sup>

Finns det möjlighet att komma åt en eller flera transaktioner med hjälp av omklassificering eller med något av de andra instrument som finns till hands är detta att rekommendera. JK har i en undersökning, som jag tidigare nämnt, undersökt rättssäkerheten i fall från Regeringsrätten och från Skatterättsnämnden. Jag skall inte gå djupare in i denna undersökning men JK fann inget att anmärka på i frågan. Denna ståndpunkt är dock ingalunda ostridig, vilket jag redogjort för i tidigare kapitel. JK fann att

---

<sup>83</sup> Lodin, m.fl. Del 2, 1999, s. 543.

<sup>84</sup> Peczenik, A. 1995, s. 35.

skatteflyktslagen berördes i enbart 26 domar och 35 förhandsbesked under perioden 1998 till 2001. Av dessa befanns skatteflyktslagen tillämplig i 17 fall.<sup>86</sup> Restriktiviteten tycks hålla i sig under 2000-talet trots de förändringar, som gjordes i och med den senaste lagändringen.<sup>87</sup>

Det får nog sägas att skatteflyktslagen, kanske mer än andra lagar, är en lag, som väldigt mycket speglar vilka politiska vindar, som blåser i landet för tillfället. För socialdemokraterna är det en viktig principfråga att ha en skatteflyktslag. Utformningen får dock inte äventyra rättssäkerheten. De borgerliga partierna är inte lika välvilligt inställda och tar fasta på det oförutsägbara och den då åsidosatta rättssäkerheten. Debatten angående rättssäkerheten har dock avtagit. Vid genomläsning av de olika artiklar, som skrivits i ämnet i de skatterättsliga tidskrifterna, kan konstateras att debatten, främst förd av Hultqvist<sup>88</sup>, inte längre är lika intensiv.

Skatteflyktslagen har fått fäste i den svenska rättskulturen och ligger som ett möjligt men ofta outnyttjat vapen för fiskus. Ur ett internationellt perspektiv är den i Sverige så omdebatterade formuleringen *strida mot lagstiftningens syfte* inte alls kontroversiell. Denna formulering ses ofta som en inskränkning i den enskildes rätt mot staten när det i själva verket är tvärtom. Detta fjärde och sista rekvisit i generalklausulen är snarare att se som en sista chans för den skattskyldige att slippa undan skatteflyktslagens tillämplighet. I andra länder där en generalklausul används har man nöjt sig med att den skattskyldige gjort en otillbörlig skatteförmån. Ett mycket bra resonemang i frågan står att finna i det återgivna rättsfallet i kapitel 4:6.<sup>89</sup> Här lämnar Regeringsrätten klart och tydligt besked att man inte tolererar ett specifikt skatteundandragande. Det klargörs också att transaktioner där denna skatteförmån inte åtnjuts ligger inom ramen för skattelagstiftningens

---

<sup>85</sup> Lodin, m.fl. Del 2, 2001 584 s. ff..

<sup>86</sup> Se JK beslut 2002-06-20, Dnr 1982-98-90.

<sup>87</sup> Se kapitel 2:3 SIL.

<sup>88</sup> Se t.ex. Hultqvist, Anders. Skatteflyktslagen – Vara eller icke vara? Det borde ha varit frågan! I: Skattenytt 1995, s. 578-590.



syfte. Ett uttalande som detta gör skatteflyktslagen mer förutsägbar och drar då följaktligen undan mattan för dem som anser att lagen är fullständigt oförutsägbar. Rättssäkerheten kan därför sägas vara god. Speciellt i och med det faktum att skatteflyktslagen så sällan används.

Trots att skatteflyktslagen är svår för domstolarna att tillämpa och att den i praktiken sällan tillämpas har den vållat stor debatt genom årens lopp. Som jag dock påpekat har denna kritik mattats av och ersatts av en mer förstående syn. Stopplagstiftning är inget alternativ eftersom lagstiftaren alltid befinner sig ett steg efter den skattskyldige.

Man kan ana en tendens från Regeringsrätten att vilja använda sig av skatteflyktslagen i större omfattning. Antalet mål har accelererat något efter det att JK avslutat sin undersökning och benägenheten att nyttja generalklausulen har stigit. Inga mer betydande slutsatser kan dock dras. Sammantaget får nog sägas att det inom domstolsväsendet fortfarande råder restriktivitet.

Avslutningsvis vill jag citera Bo Svensson, lärare på Handelshögskolan, från en artikel i Skattenytt.<sup>90</sup>

*Det finns inga givna svar, men jag gillar frågorna!*

---

89 RÅ 2001 ref. 66.

<sup>90</sup> Bo Svensson i SN, 2000 sidan 123.

# 7 Bilaga A

## **Skatteflyktslagen i fulltext<sup>91</sup>**

**SFS nr: 1995:575**

Departement/ myndighet: Finansdepartementet S5

Rubrik: **Lag (1995:575) mot skatteflykt**

Utfärdad: 1995-05-24 Ändring införd: t.o.m. SFS 1997:777

1 § Denna lag gäller i fråga om taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt.

**2 § Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling, om**

**1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,**

**2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,**

**3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och**

**4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.**

**Lag (1997:777).**

3 § Om 2 § tillämpas skall taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med

---

<sup>91</sup> Från Rixlex, författningar i fulltext, 27/11 2002.

hänsyn till det ekonomiska resultatet - bortsett från skatteförmånen - som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, skall taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för taxeringsbeslutet inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp. Lag (1997:777).

4 § Fråga om tillämpning av denna lag prövas av länsrätten efter framställning av skattemyndighet eller Riksskatteverket. Om handläggning av framställning om tillämpning av lagen och om överklagande av beslut i anledning av sådan framställning gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 6 kap. taxeringslagen (1990:324).

Framställning enligt första stycket får göras före utgången av de frister som enligt 4 kap. 19--22 §§ taxeringslagen gäller för beslut om eftertaxering.

#### Övergångsbestämmelser

1995:575

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995 och tillämpas på rättshandlingar som företagits efter ikraftträdandet.

1997:777

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1998 och tillämpas på rättshandlingar som har företagits efter ikraftträdandet.

# Källförteckning

## Litteratur

- Bergström, Sture                      Förhandsbesked vid inkomsttaxeringen, Uppsala 1990.
- Bergström, Sture                      Skatter och civilrätt, Stockholm 1978.
- Johansson, G  
Rabe, G                                      Det svenska skattesystemet, Kristiansstad 1998.  
Elfte uppl.
- Helmers, Dag                              Kringgående av skattelag, Almqvist & Wiksells, Uppsala 1956.
- Hjerner, Lars A. E.                      Festskrift till Hans Thornstedt, sida 269, Norstedt, Stockholm 1983.
- Hultqvist Anders                      Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995.
- Lindencrona, Gustaf                      Kringgående av skattelag, Generalrapport angående kringgående av skattelag. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr. 3 s. 105 ff. Stockholm 1974
- Lodin, Sven- Olof,  
Lindencrona, Gustav,  
Melz, Peter, Silfverberg,  
Christer                                      Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Del 1 och 2, sjunde upplagorna, Lund 1999.
- Lodin, Sven- Olof,  
Lindencrona, Gustav,  
Melz, Peter, Silfverberg,  
Christer                                      Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Del 1 och 2, åttonde upplagorna, Lund 2001.
- Peczenik, Aleksander                      Juridikens teori och metod. Göteborg 1995.
- RSV   Handledning för inkomsttaxering 2002.

## **Tidskrifter**

- Bergström, Sture Tolkning och tillämpning av skattelag, Skattenytt 2001, s. 339-341.
- Hultqvist, Anders Skatteflyktslagen – Vara eller icke var? Det borde ha varit frågan, Skattenytt 1995 s. 578 ff.
- Svensson, Bo Skatterättslig etik, Skattenytt nr. 3 2000, s. 335 ff.
- Wiman, Bertil Underskottsavdragslagen. I: Skattenytt 1994, s. 715-738.

## **Offentligt tryck**

Ds B 1978: 6

SOU 1963:52

SOU 1975:77

Prop. 1965:126

Prop. 1978/79: 195

Prop. 1980/81: 17

Prop. 1982/83: 84

Prop. 1996/96: 170

# Rättsfallsförteckning

RÅ 2000 ref. 21 mål I

RÅ 2000 ref. 21 mål II

RÅ 2001 ref. 12

RÅ 2001 not. 188

RÅ 2001 ref. 79

RÅ 2001 ref. 24