



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Elin Rebmann Carlqvist

Betydelsen av lagstiftarens
passivitet vid tillämpningen av
skatteflyktslagen

Examensarbete
30 högskolepoäng

Mats Tjernberg

Skatterätt

Vårterminen 2008

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1. 1 Bakgrund	7
1. 2 Problemformulering och syfte	8
1. 3 Avgränsning	9
1. 4 Metod och material	9
1. 5 Disposition	10
2 VARFÖR BEHÖVS SKATTEFLYKTSLAGEN?	11
2. 1 Inledning	11
2. 2 Bakgrund	11
2. 3 Effektivitet	12
2. 4 Enkelhet och proportionalitet	12
2. 5 Likformighet och neutralitet	13
2. 6 Rättssäkerhet	14
2. 7 Analys	15
3 DEN SKATTERÄTTSLIGA LEGALITETSPRINCIPEN	17
3. 1 Inledning	17
3. 2 Principens historiska bakgrund	17
3. 3 Principens syfte	18

3. 4 Legalitetsprincipen och skatteflyktslagen 2 § 4 p	18
3. 5 Legalitetsprincipen i lagtolkningen	19
4 SKATTEFLYKTSLAGEN UR ETT LAGTOLKNINGSPERSPEKTIV	20
4. 1 Inledning	20
4. 2 De allmänna skatterättsliga principerna	20
4. 3 Tolkning av oklar skattelag	21
4. 3. 1 Förarbetenas betydelse i lagtolkningen	21
4. 3. 2 När förarbetena inte ger någon ledning	23
4. 4 Analog tolkning i skatterätten	23
4. 4. 1 Argument i doktrin kring analog tolkning	24
4. 4. 2 Tillåter skatteflyktslagen analog tolkning?	25
4. 5 Analys	26
5 MOTIVEN BAKOM ”LAGSTIFTNINGENS SYFTE”	27
5. 1 Inledning	27
5. 2 Skatteflyktslagen föds	27
5. 3 Skatteflyktslagen mognar	29
5. 4 Dagens skatteflyktslag	30
5. 5 Analys	31
6 ”LAGSTIFTNINGENS SYFTE” I PRAXIS	33
6. 1 Inledning	33
6. 2 RÅ 1990 ref. 22	33
6. 2. 1 Analys	34
6. 3 RÅ 1994 ref. 56	35
6. 3. 1 Analys	36
6. 4 RÅ 1995 ref. 84	36
6. 4. 1 Analys	37
6. 5 RÅ 2001 ref. 66	37

6. 5. 1 Analys	39
6. 6 RÅ 2001 ref. 12	40
6. 6. 1 Analys	40
6. 7 Länsrättens avgörande i mål nr 279-07	41
6. 7. 1 Analys	43
7 AKTIVITETSGRADENS BETYDELSE	45
7. 1 Inledning	45
7. 2 Aktiv lagstiftare – motivlagstiftning?	45
7. 2. 1 Medveten lagstiftare	45
7. 3 Passiv lagstiftare – in dubio contra fiscum?	46
7. 3. 1 Medveten lagstiftare	46
7. 3. 2 Omedveten lagstiftare	46
8 AVSLUTANDE KOMMENTARER	47
8. 1 Inledning	47
8. 2 Har lagstiftarens aktivitetsgrad någon betydelse?	47
8. 3 Skatteflyktslagen och rättsäkerheten – de lege ferenda	48
8. 3. 1 Förslag på ändring	50
BILAGA A	51
Ägarschema till RÅ 2001 ref. 66:	51
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	52
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	55

Summary

Ever since man invented taxation, there have been attempts to avoid taxation. Loopholes in the tax law have been abused and paths around the law have been taken, all to lower the tax burden. The Swedish system of taxation has changed due to changes in politics or in the economy and when one part of the system has changed, new loopholes have occurred. These loopholes in the tax system are due to a lack of neutrality and for a long time Swedish legislators tried to make up for the lack of neutrality in the tax legislation with special regulations. This method did not seem to be sufficient in regard to increasing neutrality in the Swedish tax system and that is why thoughts of a general clause to prevent tax avoidance started to stir in the 1950's. In the 1980's such a general clause was introduced in the Swedish tax system through the General Anti-Avoidance Rule (GAAR), prescribed by law in lag (1995:575) mot skatteflykt. The GAAR is still a controversial issue, debated both on the political scene and amongst tax experts, because of its complexity. The GAAR is an attempt to increase neutrality in the tax system, but the rule must also comply with the legal rights of individuals - no tax if it is not prescribed by law. These two interests can be conflicting at times and that is why many compromises have been made in the design of the GAAR and also why the anti-avoidance rule is so controversial.

The GAAR has been modified a couple of times since the 1980's, but the criterion in 2 § 4 p of the GAAR - "the purpose of the legislation" - has not gone through any greater changes. The criterion means that if a tax avoiding procedure is incompatible with the regulation it concerns, then the procedure constitutes tax avoidance. In case law it has become clearer and clearer that this particular criterion "the purpose of the legislation" is impaired with difficulties in the legal application because of its vague nature. Not only is it difficult for the Courts and for tax payers to find out whether the procedure at hand is incompatible with the purpose of the legislation or not, it is sometimes even difficult to find out what the purpose of the legislation actually is. In some cases, the legislators have not made any comments in the preparatory work about how to treat tax avoiding procedures and in some cases there are some comments, but the wording of the legislation at hand does not reflect these comments.

The GAAR's design opens up to a possibility of analogical application of tax law and this issue raises a number of questions.

This thesis analyzes how the legislators level of activity in the preparatory work is connected to the applicability of the GAAR. By studying case law, I have found some more or less strong tendencies that I have used to build up models that show how the legislators activity or passivity can be interpreted.

These models of passivity/activity indicate certain shortcomings in the legislation. One of the shortcomings is that it seems like the GAAR doesn't attain its targets. It is my opinion that the GAAR could be modified to better target the problem areas that the GAAR today does not reach. Such a modification could make the GAAR less difficult for judges to apply on cases of tax avoidance. Still, a modification would probably not even be necessary if the administrative Courts were more explicit in their reasoning. By motivating the Courts' judgements in a more specific way, the Swedish administrative Courts could make the indistinct GAAR clearer. I have come to the conclusion that the shortcomings of the GAAR are not only due to its design, they are also a result of poor motivations from the Swedish administrative Courts.

Sammanfattning

Så länge inkomster har beskattats, har skattskyldiga gjort försök att undkomma beskattning. Kryphål har utnyttjats, och omvägar har gåtts – allt för att uppnå en lägre beskattning. Det svenska skattesystemet har, precis som i de flesta länder, genomgått stora förändringar i takt med tidens gång, och när förändringar gjorts på ett plan, har nya möjligheter till skatteundandragande infunnit sig. Kryphålen beror ofta på bristande neutralitet i beskattningssystemet och länge försökte man åtgärda dessa neutralitetsbrister med ytterligare lagstiftning – och skattelagstiftningen kan idag sägas se ut som ett lapptäcke av olika stoppregler och specialregleringar.

Det har dock inte visat sig särskilt effektivt att genom stopplagstiftning minska skatteundandragandet. Sedan mitten av 1900-talet har det diskuterats både i doktrin och på den politiska scenen, om det genom en generalklausul mot skatteflykt går att stoppa dessa skatteundandragande förfaranden. På 1980-talet infördes på prov den första skatteflyktsklausulen, och sedan dess har det (med undantag för några år på 90-talet) funnits en skatteflyktslag. Lagen har ändrats ett par gånger under årens lopp, men rekvisitet som inneburit att det skatteundandragande förfarandet måste strida mot den materiella lagstiftningens grunder/syfte för att lagen skall bli tillämplig, har alltid funnits med i lagens utformning. Det har i praxis gjorts tydligt att just detta rekvisit är behäftat med tolkningsproblem. Att vid rättstillämpningen utrona vad som är lagstiftningens syfte och huruvida ett förfarande strider mot det eller inte, har varit svårt av olika skäl. I vissa fall, har lagstiftaren kanske inte alls uttalat sig i förarbetena om det i frågavarande förfarandet och i andra har lagstiftaren gjort vissa uttalanden, men inte inkorporerat dessa tankar i lagtexten.

Skatteflyktslagen öppnar genom sin utformning upp för en möjlighet att applicera materiella skatteregler analogt på oreglerade förfaranden, och denna möjlighet har skapat en debatt om skatteflyktslagens förenlighet med kraven på rättssäkerhet och legalitetsprincipen. Med dessa problem i åtanke har jag därför ägnat en del av min uppsats åt vilka syften som ligger bakom skatteflyktslagen och de principiella problemen som lagen har medfört. Denna inledande del av uppsatsen är tänkt att ge en bakgrund för den fråga som min uppsats speciellt är inriktad på att utreda, nämligen huruvida lagstiftarens aktivitetsgrad skall eller bör tillmätas någon betydelse vid tolkningen av rekvisitet ”lagstiftningens syfte”.

För att besvara denna fråga har jag studerat både förarbeten och praxis samt analyserat lagstiftarens aktivitetsgrad och dess betydelse i förhållande till rekvisitet ”lagstiftningens syfte”. Mina slutsatser och tolkningar av Regeringsrättens praxis har resulterat i modeller, där betydelsen av olika former av aktivitet från lagstiftarens sida analyseras.

De passivitets/aktivitetsmodeller som min utredning av praxis har resulterat i indikerar vissa svagheter i lagstiftningen. En av dessa svagheter är att det inte verkar som att skatteflyktslagen kan tillämpas på den typ av förfaranden som den från början var tänkt att förhindra, så som kringgående av stopplagstiftning och liknande. Jag anser att skatteflyktslagen skulle kunna formuleras annorlunda och då åtminstone bli tydligare och därmed också enklare att tillämpa. Ett sådant förtydligande i lagtexten skulle troligen inte vara nödvändigt om rättstillämparna använde den möjlighet som de har att själva skapa rätt – att fylla ut de luckor och oklarheter som finns i skatteflyktslagen genom praxis. Den slutsats mitt arbete har lett mig fram till är att svagheter i skatteflyktslagen inte enbart beror på dess vaga utformning, utan också på att domstolarna inte i sina domskäl på ett tillräckligt tydligt sätt motiverar sina domslut.

Förkortningar

AB	Aktiebolag
Ds	Departementsserie
EGD	EG-domstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Jfr.	jämför
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
LAU	Lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet
mom.	moment
not.	notis
Prop.	Proposition
ref.	referat
RF	Regeringsformen
RÅ	Regeringsrättens årsbok
RR	Regeringsrätten
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SOU	Statens offentliga utredningar
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SRN	Skatterättsnämnden
SN	Skattenytt
SvSkT	Svensk Skattetidning

1 Inledning

Så länge det har funnits skattelagar, har det troligen funnits mer eller mindre fantasifulla sätt att kringgå dem. För lagstiftaren har det därför alltid funnits luckor att fylla. I en tid där allt fler transaktioner sker över nationsgränserna har luckorna blivit fler och mer svåröverskådliga och lagstiftaren hinner inte alltid täppa till en lucka innan en ny uppdragas. För att stoppa transaktioner som innebär ett kringgående av skattelagstiftningen och en icke åsyftad skatteförmån, har man i Sverige infört skatteflyktslagen. Som lagen är utformad idag, är det fyra rekvisit som samtidigt skall vara uppfyllda för att lagen skall vara tillämplig på förfarandet;

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 kringgåtts genom förfarandet.*¹

Det fjärde rekvisitet, som innebär att skatteflyktslagen endast kan vara tillämplig om det ifrågavarande förfarandet strider mot lagstiftningens syfte, är det rekvisit som vållat mest svårigheter vid tillämpningen. Rekvisitet ”lagstiftningens syfte” är en ständig källa för diskussioner. Enligt Hultqvist finns det tre grundproblem med detta rekvisit:

1. Finns det ett bakomliggande syfte, som inte uttrycks i lagtexten eller i förarbetena?
2. Är det i enlighet med legalitetsprincipen att debitera skatt med anledning av ett sådant bakomliggande syfte som inte uttrycks i lagtexten?
3. I vilken normkälla finns detta bakomliggande syfte?²

Förutom dessa problem kan det vid rättstillämpningen vara oklart vilket syfte som ligger bakom lagtexten och i andra fall är det oklart om förfarandet kan sägas vara i strid eller i enlighet med syftet. Det finns också fall där lagstiftaren i förarbetena förhållit sig passiv till ett förfarande, på ett antingen medvetet eller omedvetet vis. Min uppsats kommer att handla om

¹ Lag (1995:757) om skatteflykt.

² Hultqvist, Legalitetsprincipen, s 392.

skatteflyktslagens tillämpningsproblem med utgångspunkt i 2 § 4 punkten skatteflyktslagen.

1. 1 Bakgrund

Länge försökte lagstiftaren genom spärregler stoppa kringgåendetransaktioner, och skattelagstiftningen var under ständigt underhållsarbete och tillsyn. När 1953 års skatteflyktskommitté lämnade sitt slutbetänkande 1963 hade man analyserat möjligheterna till en skatteflyktsklausul, som istället på ett mer allmänt plan förbjöd transaktioner som gav icke avsedda skatteförmåner i strid med lagstiftningens syfte. Slutsatsen var dock att det inte var möjligt att möta kraven på effektivitet och rättssäkerhet med en sådan klausul.³ Under 1970-talet tillsattes en beredning för att återigen försöka hitta en lösning på skatteflyktsproblemet och i utredningen ”Allmän skatteflyktsklausul” framlades ett förslag på en generalklausul med tilläggsbestämmelser om skentransaktioner.⁴ Trots mycken kritik mot förslaget blev det ändå en proposition av det hela. Denna lades dock aldrig fram till Riksdagen, utan skickades istället för bearbetning hos budgetdepartementet. I promemorian DS B 1978:6 ”Lag mot skatteflykt” hade man tagit åt sig av kritiken och ett förslag med än mer preciserade rekvisit framlades.

Lagtekniskt var tanken att man genom lagen kunde angripa förfaranden som stred emot den kringgånga regelns grunder. Några år senare framlades proposition 1980/81:17, där departementschefen uttalade att det fanns ett behov av en allmän skatteflyktsklausul, eftersom den materiella skattelagstiftningen annars skulle bli tungrodd och oöverskådlig om alla upptänkliga kryphål täpptes till. Kraven på rättssäkerhet och effektivitet sattes som yttre gräns för skatteflyktsklausulens tillämpningsområde och man menade att klausulen inte fick vara så obestämd i sitt tillämpningsområde att vardagliga situationer behäftades med förutsebarhetsproblem.⁵

Skatteflyktslagen infördes på prov under en testperiod på fem år. Eftersom tillämpningen av lagen var försiktig, förlängdes giltighetstiden fram till 1993.⁶ Den dåvarande regeringen valde då att upphäva lagen, eftersom lagstiftaren ansåg att den inte uppfyllde de krav som i en rättsstat ställs på rättssäkerhet.⁷ Den återinfördes bara några år senare, närmare bestämt 1995, av den nytillträdda regeringen som menade att det inte kunde påvisas några som helst negativa effekter av skatteflyktslagen, utan att den istället hade haft en repressiv effekt på problemet med skatteundandragande åtgärder.⁸

³ SOU 1963:52, s 9.

⁴ SOU 1975:77, s 7-9.

⁵ Hagstedt m fl, ”Skatteflyktsklausulen”, s 9-24.

⁶ Prop. 1996/97:170, s 15.

⁷ Prop. 1992/93:127, s 48 ff.

⁸ Prop. 1994/95:209, s 34-35.

Kort efter att lagen hade återinförts fick en kommitté, Skatteflyktskommittén, i uppdrag att lägga fram ett förslag på förbättrande åtgärder. De slutsatser som drogs vid detta arbete var att skattereformen under 1990-talet förvisso hade minskat incitamenten till sådana skatteundandragande åtgärder men att det fortfarande fanns vissa neutralitetsproblem i skattelagstiftningen och att ett behov av en skatteflyktslag därför fanns.⁹ Förslaget som kommittén lade fram, var en ansiktslyft version av den äldre klausulen – rekvisiten från den äldre lydelsen fanns fortfarande med men de hade genomgått vissa förändringar. Kommittén hade kommit fram till att det fjärde rekvisitetet om lagstiftningens grunder oftast var orsaken till att skatteflyktslagen inte ansågs tillämplig, och ville därför precisera regeln så att tillämpningsområdet blev tydligare.¹⁰ Jag kommer i kapitel 5 gå närmare in på hur just rekvisitetet lagstiftningens syfte har ändrats och hur det har diskuterats i förarbetena.

1. 2 Problemformulering och syfte

För att synliggöra problematiken med skatteflyktslagen 2 § 4 punkten, ”lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet”, skall jag utefter Regeringsrättens motiveringar i praxis bygga modeller som beskriver olika typer av passivitet från lagstiftarens sida, och analysera vad de olika passivitetsmodellerna bör få för konsekvenser för tillämpningen av skatteflyktslagen. Min konkreta fråga är om lagstiftarens aktivitet i förarbetena bör tillmätas betydelse vid tillämpningen av skatteflyktslagen. En del av denna är huruvida lagstiftarens passivitet ger utrymme för sådan legitim skatteplanering eller om skatteflyktslagen faktiskt kan och bör tillämpas i sådana fall där lagstiftaren inte har åtgärdat problem med kända fall av skatteundandragande åtgärder. För att kunna analysera rättsläget, måste jag även redogöra för vissa andra intilliggande ämnesområden.

Problemen med tillämpningen av skatteflyktslagen har uppstått vid lagtolkningen. I doktrin har t.ex. diskuterats huruvida skatteflyktslagens tillämpningsområde kan sträcka sig längre än vanlig lagtolkning, eller om tillämpningen är begränsad av de allmänna skatterättsliga tolkningsprinciperna. För att förstå de tolkningsproblem som uppstår, har jag valt att skriva ett avsnitt om lagtolkning och de skatterättsliga principerna. Detta avsnitt tar upp bl.a. hur skatteflyktslagen tolkas och vilka konsekvenser tolkningen får. Eftersom det är min avsikt att avsluta med en analys de lege ferenda, krävs vissa insikter i de rättssäkerhetsproblem som skatteflyktslagen medför, men också i varför skatteflyktslagen har ansetts behövlig i det svenska inkomstbeskattningssystemet. Att lämna dessa frågor därhän låter sig inte göras, om man vill skapa en grund för en de lege ferenda-analys, varför jag har valt att behandla skälen för skatteflyktslagens

⁹ SOU 1996:44, s 10.

¹⁰ Prop. 1996/97:170, s 38 ff.

existens i kapitel 2 och rättssäkerhetsproblematiken tillsammans med legalitetsprincipen i kapitel 3.

Syftet med mitt examensarbete är att lyfta fram de problem i tillämpning som skatteflyktslagen medför, och föra ett de lege ferenda-resonemang baserat på mina modeller och slutsatser.

1. 3 Avgränsning

Jag kommer att behandla skatteflyktslagen mot bakgrund av de tillämpningsproblem som uppvisats i nationell praxis, med fokus på de fall där lagstiftarens passivitet får betydelse. Jag kommer inte att ta upp de tre första rekvisiten i 2 § skatteflyktslagen närmare, då dessa faller utanför min frågeställning. Jag kommer inte heller att närmare behandla de i rättsfallen prövade materiella skattereglerna (jag avser här alla skatteregler förutom skatteflyktslagen).

Gränsdragningen mellan skatteflykt och skatteplanering skulle kunna vara ett eget uppsatsämne. Hultqvist uttryckte problematiken såhär:

”Det som är oklanderlig skatteplanering är inte skatteflykt, men det som är skatteflykt är klandervärd skatteplanering.”¹¹

Uppsatsen är dock inte tänkt att behandla begreppen skatteflykt och skatteplanering mer än så, och jag kommer härmed att utgå från att det som inte räknas som skatteflykt enligt skatteflyktslagens mening (eller skattebrott) är skatterättsligt oklanderlig skatteplanering. Etiska och moraliska frågor förbundna med denna gränsdragning kommer inte att beröras.

Kapitel 3 om legalitetsprincipen i skatterätten är tänkt att belysa vissa problem som en tillämpning av skatteflyktslagen innebär. Kapitel 3 är alltså inte tänkt att vara värderande i förhållande till de eventuella principiella problem som skatteflyktslagen kan medföra. Inte heller är det min avsikt att göra en moralisk bedömning av skatteflyktslagens tillämpning eller existens.

1. 4 Metod och material

Den rättsdogmatiska metoden där lagstiftning, doktrin och praxis studeras är den jag har funnit mest lämplig för min studie. Materialet består främst av förarbeten och domstolsavgöranden men jag har även haft glädje av doktrin när det gäller den teoretiska bakgrunden, begreppsutredning samt kommentarer till rättsfallen.

¹¹ Hultqvist, Legalitetsprincipen, s 379.

1. 5 Disposition

Eftersom mitt mål med uppsatsen är att diskutera vilken effekt lagstiftarens aktivitetsgrad får i förhållande till skatteflyktslagens tillämplighet, har jag funnit att vissa grundläggande problem måste analyseras för att diskussionen om lagstiftarens passivitet skall få ett gott underlag. Jag börjar därför i en kortfattat historisk bakgrund till skatteflyktslagen, som sedan utvecklas i kapitel 5 som behandlar förändringarna av rekvisitet ”lagstiftningens grunder” från 1980 års skatteflyktsklausul till dagens skatteflyktslag.

För att tydliggöra problemen som finns med skatteflyktslagen, är det viktigt att fundera över vilka krav som kan ställas på skattelagstiftning. Ett sådant grundläggande krav, är kravet på rättssäkerhet som i förlängningen även ställer upp principiella problem i förhållande till legalitetsprincipen. Skatteflyktslagen 2 § 4 p anger att det är syftet med lagstiftningen som skall värnas om – men vart skall det sökas? Vem är lagstiftaren? Ger skatteflyktslagen 2 § 4 p ett större utrymme för tolkningar än de sedvanliga lagtolkningsprinciperna som används i skatterätten? I kapitel 4 om lagtolkning försöker jag besvara dessa frågor. Efter dessa fyra kapitel har jag målat upp en problembakgrund, och ett analysunderlag och går sedan in på skatteflyktslagens förarbeten och dess påverkan på tolkningen av rekvisitet ”lagstiftningens syfte”. I kapitel 6 refererar och analyserar jag ett antal rättsfall med viss ledning i frågan om hur lagstiftarens passivitet har bedömts i praxis.

I kapitel 7 skall jag bygga tolkningsmodeller utifrån de slutsatser som kan dras av förarbeten och praxis detta för att definiera olika typer av passivitet och vilken betydelse de får för tillämpningen av skatteflyktslagen. Mina reflektioner kring dessa modeller kommer jag att ta upp i mina avslutande kommentarer i kapitel 8. De avslutande kommentarerna kommer att innehålla min slutsats – har lagstiftarens aktivitetsgrad någon betydelse i förhållande till skatteflyktslagens tillämpning? Efter det följer mitt lege ferenda-resonemang baserat på de intryck som mitt arbete har bidragit med.

2 Varför behövs skatteflyktslagen?

2. 1 Inledning

För att en skatteregel skall fungera i rättstillämpningen på ett tillfredsställande sätt, är det viktigt att den är utformad på ett klart och tydligt vis, så att rättstillämpare och skattskyldiga har möjlighet att se dess verkningar. Samtidigt får regeln inte vara för preciserad, för då motverkas förutsebarheten genom att regeln blir allt för tungrodd att tillämpa. Det krävs dock en viss precision från lagstiftarens sida, för att inte sådana fall som man önskar beskatta skall falla utanför regelns tillämpningsområde.¹²

Den aldrig sinande uppfinningsriktighet när det gäller att finna vägar runt skatteregler och brister i skattelagstiftningen har givit upphov till skatteflyktslagen – men vilka brister är det som lagen försöker avhjälpa? Är det egentligen möjligt att avhjälpa brister i lagstiftningen med en universalregel? För att lägga en grund för diskussionen om skatteflyktslagen och problemen vid tillämpningen av lagen är det på sin plats att fundera över vilka krav det faktiskt går att ställa på lagstiftningen och lagstiftaren.

2. 2 Bakgrund

Förutom de statsfinansiella effekterna, kan en skatt få andra effekter. En del effekter är åsyftade av lagstiftaren så som bensinskatt och alkoholskatt är tänkta att minska konsumtionen eller lägre arbetsgivaravgifter är tänkta att öka sysselsättningen. Förutom just de önskade effekterna så kan även andra effekter inträda. Det är därför viktigt att lagstiftningen i största möjliga utsträckning är utformad på ett sådant sätt att de icke åsyftade effekterna inte kan uppträda.¹³

Receptet på en lagstiftning utan oönskade effekter har länge varit föremål för diskussion och redan 1776 gav nationalekonomen och filosofen Adam Smith ett förslag på fyra principer att sträva efter vid skapandet av skattelag:

”equality, certainty and not arbitrary, convenience, economy in collection”¹⁴

I Lodins modernare version återfinns fler punkter att ha för ögonen vid lagstiftningsarbetet. Jag har valt ut några av dessa punkter, som är

¹² SOU 1993:62, s 80-81.

¹³ Lodin, SN 2007 nr 9, s 477, Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning.

¹⁴ Smith, The Wealth of Nations, Book V, 1776.

intressanta för att förstå vilken funktion skatteflyktslagen är tänkt att fylla, och huruvida de olika kvalitetskraven uppfylls genom skatteflyktslagen.

2. 3 Effektivitet

En skatteregel måste ha ett syfte och vara effektiv i förhållande till det syftet. Ett exempel på hur syftet kan gå om intet, är skattesänkningarna för att ge incitament till införskaffandet av miljövänliga bilar med etanoldrift. När etanolpriset gick upp, övergick många av miljöbilsägarna till bensin, men skattelättnaden de hade åtnjutit kvarstod, trots att det miljöfrämjande syftet gick om intet. Lodin verkar i sin artikel avse endast effektivitet i förhållande till regelns bakomliggande syfte – en slags målorienterad effektivitet.¹⁵

Rättssäkerhetskommittén verkar ha varit mer fokuserad på det som de kallar förvaltningseffektivitet; att de övergripande målen med lagregeln uppfylls. I beskattningshänseende skulle det alltså vara att skatten faktiskt erläggs av de skattskyldiga. Det är också just denna typ av effektivitet som kan komma i konflikt med rättssäkerheten på så sätt att den enskildes rätt kan bli åsidosatt för att det allmänna skall kunna uppnå dessa övergripande mål. På samma sätt kan också en alltför stor hänsyn till den enskilde skapa minskad effektivitet. Effektiviteten måste alltså alltid vägas mot kraven på rättssäkerhet.¹⁶

Skatteflyktslagen är instiftad för att effektivisera skattesystemet, på så sätt att de övergripande målen med beskattningen fullföljs. Stopp- och speciallagstiftningen gav inte det finmaskiga skydd mot skattesmitande åtgärder som önskades och det verkade krävas en generell lagstiftning som effektiviserade beskattningen och minskade skatteflyktstransaktionerna. Kravet på effektivitet fick dock ställas mot andra krav, så som kravet på rättssäkerhet.¹⁷

2. 4 Enkelhet och proportionalitet

Det skall vara enkelt, både för den enskilde och för det allmänna, att uppfylla de skyldigheter som en skatteregel ålägger de båda parterna. Enkelheten får olika stor betydelse beroende på vilken grupp en skatteregel är tänkt att rikta sig till. En skatteregel som drabbar alla löntagare, så som inkomstbeskattningen gör, får inte vara komplicerad, medan en skatteregel som t.ex. bara drabbar delägare i fåmansföretag kan vara av en mer komplex natur. Sådana delägare förutsätts ha en större insikt i, och förståelse för skattesystemet jämfört med vad gemene man har.

¹⁵ Lodin, SN 2007 nr 9, s 479, Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning.

¹⁶ SOU 1993:62, s 79.

¹⁷ Prop. 1996/97:170, s 34.

Proportionaliteten mellan ingreppet i den enskildes personliga eller ekonomiska sfär och den nytta ingreppet gör samhället måste stå i proportion till varandra. Detta skall iakttas både vid lagstiftningen och i taxeringsförfarandet. En skatt som skall införas, måste alltså vara väl avvägd. En oproportionerlig skatteregel kan uppfattas som orättvis och kan därmed ge en sämre efterlevnad och ge upphov till ett ökat kringgående.¹⁸

Lodin menar att enkelhet och proportionalitet går hand i hand. En skatteregel som är förknippad med sådan komplexitet att det är svårt för den skattskyldige att fullgöra sina skyldigheter utan experthjälp kan inte sägas stå i proportion till skatteuttaget.¹⁹

En regel som till sin natur är allt för komplicerad får en sämre efterlevnad, men kanske inte till följd av skatteflykt utan snarare p.g.a. misstag begångna av skattskyldiga. Det skattebortfall som sådan bristande förståelse följs av, är skäl nog att försöka hålla skattereglerna så enkelt utformade som möjligt. Skatteflyktslagen i sig är inte komplicerat utformad, men har en vag karaktär som ger stort utrymme för rättstillämparen att tolka. För den enskilde skattskyldige kan det alltså vara svårt att förutse om ett vidtaget förfarande kan vara att anse som skatteflykt.

2. 5 Likformighet och neutralitet

I ett likformigt och neutralt skattesystem behandlas alla lika förfaranden på likartat vis. Att undgå beskattning genom att välja en annan typ av förfarande som ger samma resultat men till lägre beskattning blir då inte möjligt. En neutralitet mellan olika handlingsalternativ ger ur samhällsekonomisk synvinkel det bästa resultatet eftersom skatteminimeringen då inte blir det främsta incitamentet vid val av tillvägagångssätt. Den skattskyldige kan istället satsa på att välja det tillvägagångssätt som ger störst vinst.²⁰

Neutralitetsprincipens kärna uttrycktes först i förarbetena till den svenska kommunalskattelagen, där de sakkunniga i utredningen ansåg att all inkomst skall behandlas på lika vis, oberoende av hur inkomsten har uppkommit eller vilken typ av inkomst det är.²¹ Två handlingsalternativ som ur ekonomisk synvinkel är likvärdiga före skatt, skall även vara det efter skatt.

En svårighet både vid utformningen och vid tillämpningen av skatteregler, är att förutse alla handlingsätt som den enskilde kan företa för att uppnå samma resultat.²² Om lagstiftaren missar ett sådant handlingsätt blir lagstiftningen inte helt neutral, vilket kan ge incitament till skatteundandragande åtgärder.

¹⁸ Lodin, SN 2007 nr 9, s 480, Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning.

¹⁹ A.a., s 481.

²⁰ A.a., s 484-485.

²¹ SOU 1923:69 s 69 ff.

²² Lodin m.fl., Inkomstskatt del 2, s 36-37.

Skattelagstiftningens i vissa fall bristande neutralitet och enskilda skattskyldigas försök att minska skattebördan har lett till att lagstiftaren, genom specialregleringar och stopplagstiftningar, har försökt att hejda den negativa utvecklingen. Då detta inte lyckades stoppa skatteundrandragandet, infördes år 1980 skatteflyktlagen.

Skatteflyktlagen är ett utslag för neutralitetstanken i beskattningssystemet, och meningen är alltså att rättstillämparen skall ha en möjlighet att stävja användandet av förfaranden som är snarlika de i skattelag reglerade förfarandena men som av ordalydelsen inte omfattas av dem. Detta ger att lika fall beskattas lika, genom en generellt formulerad lag mot skatteflykt.

2. 6 Rättssäkerhet

För att de skattskyldiga skall bete sig lojalt gentemot skattesystemet krävs att regelverket och dess effekter uppfattas som rimliga och legitima. Huruvida en skatt uppfattas som legitim, beror dels på hur väl punkterna i avsnitten ovan är uppfyllda, men också på hur skatteregeln förhåller sig till kraven på rättssäkerhet.²³

Det är inte mitt mål att ge en heltäckande begreppsdefinition för begreppet rättssäkerhet, utan jag plockar här ut russin ur rättssäkerhetskakan.

Under skatteflyktlagens framväxt, har hela tiden kravet på rättssäkerhet ställts mot en önskan om ett effektivt hinder för skatteflykt. Vid ett flertal tillfällen har det i förarbetena konstaterats att kravet på rättssäkerhet inte kan mötas av skatteflyktlagen och därför har lagen flera gånger fått omarbetas.²⁴

Rättssäkerheten tar sikte på att skydda de enskilda människornas behov gentemot staten, men är också en avvägning mellan det allmännas och den enskildes intresse. Rättssäkerheten utgör också en begränsning av myndigheternas makt då sådan maktutövning endast får företas om det finns lagstöd för det. Förenklat kan det uttryckas så, att rättssäkerheten upprätthåller rättsstaten.

Det som i beskattningen utgör rättssäkerhetsaspekter är främst; (1) kravet på förutsebar rättstillämpning, (2) likabehandling i beskattningen, (3) oavhängiga domstolar som skall kunna avfatta domar med rationella motiveringar vid oklara fall och (4) legalitetsprincipen.²⁵

²³ Lodin m.fl, Inkomstskatt del 1, s 2-3.

²⁴ Hultqvist, SN nr 10 1995, s 14-22 Skatteflyktlagen - Vara eller icke vara? Det borde ha varit frågan!

²⁵ SOU 1993:62, s 75-79.

För att den skattskyldige på förhand skall kunna se effekterna av ett visst förfarande eller en viss transaktion, får inte lagstiftaren lämna allt för stort utrymme för tolkning.

Lagstiftningen måste vara klar och precis och på de rättstillämpande instanserna vilar ett ansvar att ge en förutsebar tillämpning med goda rationella motiveringar.

Skatteflyktslagen har fått mycket kritik för att den inte möter de krav som ställs på rättssäkerhet vid beskattningen. Detta är direkt kopplat till dess vaga formulering samt att det är svårt att förutse dess tillämpningsområde. Detta beror dock inte bara på lagens vaga lydelse, utan också på att förarbetena är svårtolkade och oklara. Legalitetsprincipen är ett av rättssäkerhetens många ansikten och jag kommer i kapitel 3 att behandla principen i förhållande till skatteflyktslagen.

2. 7 Analys

Många av de principer som används vid stiftandet av skattelag är även viktiga vid rättstillämpningen. Det kan uttryckas så, att det i vissa principer bor två användningsområden.

Exempelvis kan proportionalitetsprincipen och neutralitetsprincipen användas för att motivera skapandet av en lag men även för att tolka densamma. Rättstillämparen kan då vid motiveringen hänvisa till det bakomliggande syftet med regeln och tolka i enlighet med det bakomliggande syftet. Alla skatterättsliga principer fungerar givetvis inte på detta dubbla vis och inte heller är alla dessa av intresse vid diskussioner kring skatteflyktslagens utformning och effekt. Legalitetsprincipen kan anses ha sådan dubbel verkan eftersom den används både som tolkningsprincip och som bakomliggande princip vid lagstiftningen.

Jag vill här återknyta till mina inledande frågor; Vilka brister det är tänkt att skatteflyktslagen skall avhjälpa? Är det överhuvudtaget är möjligt att med en universalregel avhjälpa dessa brister?

Skatteflyktslagen är ämnad att avhjälpa neutralitetsbrister i skattelagstiftningen och effektivisera beskattningen. Samtidigt har legalitetsprincipen varit viktig vid utformningen av skatteflyktslagens tillämpningsområde i förarbetena men även vid de begränsningar i tillämpningsområdet som har upptäckts genom rättstillämpningen.

Skatteflyktslagen är också ett uttryck för de krav som ställs på effektivitet; en skattelagstiftning som kan kringgå fångar inte upp de skatteintäkter som är tänkt, och bli då ineffektiv – men med en allmän skatteflyktsklausul skulle det kunna bli möjligt att fånga upp dessa skatteintäkter.

Det kan dock diskuteras huruvida det vid lagstiftning som reglerar förhållandet mellan den enskilde och staten kan finnas utrymme för krav på effektivitet. Med tanke på skattelagstiftningens karaktär som inkräktande i den enskildes ekonomiska sfär, borde lagstiftningens uppbyggnad ske efter kraven på rättssäkerhet och inte mot krav på effektivitet.

Den andra frågan är desto svårare att besvara. Det krävs noggranna studier av praxis för att nå något som helst svar på om skatteflyktslagen främjar en neutral och effektiv beskattning. Skatteflyktslagen har sedan sin tillkomst tillämpats med försiktighet, detta med hänsyn till kraven på rättssäkerhet. I nästkommande avsnitt kommer jag att placera skatteflyktslagen i ett rättssäkerhetsperspektiv med den skatterättsliga legalitetsprincipen som utgångspunkt. I fokus är alltså de principiella problemen med skatteflyktslagen 2 § 4p.

Jag kommer i kapitel 6 studera praxis och därigenom skapa ett underlag för att i kapitel 8 försöka besvara frågan om skatteflyktslagen faktiskt uppfyller sitt syfte.

3 Den skatterättsliga legalitetsprincipen

3. 1 Inledning

Legalitetsprincipens innebörd är att den enskilde skall vara fredad från sådana statliga ingrepp i den personliga och ekonomiska sfären, som inte har stöd i lag. Legalitetsprincipen har en rättvisetanke som grund – beskattning skall ske på laga grund, lika för alla.²⁶ Skatteflyktslagen innebär att beskattning kan ske utefter ett visst skatterättsligt lagrum utan att just det lagrummet faktiskt uttrycker att den ifrågavarande situationen omfattas av lagrummet. Detta har i doktrin och i den politiska debatten varit en het potatis; kan man verkligen använda sig av skatteflyktslagen utan att tangera legalitetsprincipens värdegrund ”*inget skatteuttag utan stöd i lag*”? Främst är det Hultqvist som har behandlat problematiken, både i artiklar och i sin avhandling ”Legalitetsprincipen i inkomstbeskattningen”. Detta avsnitt innebär dock ingen värdering av Hultqvist ställningstaganden och inte heller av huruvida skatteflyktslagen är förenlig med legalitetsprincipen, utan är endast tänkt att belysa de principiella problem som skatteflyktslagen reser, framförallt med skatteflyktslagen 2 § 4 p i åtanke.

3. 2 Principens historiska bakgrund

Principen om inget skatteuttag utan stöd i lag hör nära samman med den straffrättsliga principen ”Nulla poena sine lege – nullum crimen sine lege” – inget straff utan lag och inget brott utan lag. Den straffrättsliga varianten är sprungen ur 1700-talets upplysningstankar och anses vara en av grundstenarna i rättsstaten. I 1809 års Regeringsform 57 § fanns en tidig skatterättslig variant av legalitetsprincipen: ”Svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta utövas av riksens ständer allena vid allmän riksdag.” Detta var vid dess tillkomst ett uttryck för maktindelning, i enlighet med Montesquieus maktindelninglära.²⁷ Den skatterättsliga legalitetsprincipen uttalades dock i sin nuvarande lydelse först år 1947 av professor Seve Ljungman. Han uttalade principen ”Nullum tributum sine lege” (ingen skatt utan lag) som ett komplement till den straffrättsliga legalitetsprincipen.²⁸

²⁶ Lodin m.fl, Inkomstskatt del 2, s 601.

²⁷ Hultqvist, Legalitetsprincipen, s 17 och 24 ff.

²⁸ Ljungman, Om skattereform och skatterestitution, s 21.

3. 3 Principens syfte

Kärnan i den skatterättsliga legalitetsprincipens syfte kan för enkelhetens skull sammanfattas till några nyckelord:

- Förutsebarhet för de skattskyldiga, att veta vad som beskattas och hur.
- Kompetensfördelning: Riksdagen stiftar skattelag och rättstillämparen får inte genom tillämpningen modifiera lagens innehåll eller användningsområde.
- Minska godtyckligheten. Skattelag stiftas genom riksdagsbeslut och i rättstillämpningen skall skattelagens ordalydelse vara grunden för beskattningen.

Dessa bakomliggande syften får liv genom dess implementering i rättskällorna. I doktrin har det t.ex. diskuterats huruvida det står att finna grundlagsstöd för legalitetsprincipen. De lagrum som lyfts fram av bl.a. Hultqvist som stöd för legalitetsprincipen är 1:1, 3 st RF där det anges att den offentliga makten skall utövas under lagarna. I 8 kap RF finns fler antydningar, i 8:3 RF anges följande;

”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.”

En slutsats som kan dras, är att det åtminstone finns ett krav på att beskattning skall ske endast mot bakgrund av föreskrifter genom lag. Föreskriftskravet i RF är ett uttryck för legalitetsprincipen och legalitetsprincipen är ett uttryck för kraven på förutsebarhet vid tillämpningen av skattelag. Föreskriftskravet är inte det enda som rymms i legalitetsprincipen. Den kompetensfördelningssidan av legalitetsprincipen, där riksdagen tilldelas rätten att stifta skattelag har sin motsvarighet på den rättstillämpningsidan. För att sådana beslut i rättstillämpningen inte skall bli godtyckliga, får inte rättstillämparen använda skattelagstiftningen till att omfatta icke avsedda förfaranden.

3. 4 Legalitetsprincipen och skatteflyktslagen 2 § 4 p

I det fjärde rekvisitetet i skatteflyktslagen 2 § är meningen att syftet bakom den kringgångna regeln skall sökas. Om förfarandet som prövas strider mot det syftet skall skatteflyktslagen tillämpas så att de rättshandlingar som har företagits inom ramen för förfarandet fränkännes sin verkan skatterettsligt. Detta kan ses som en förträngning av faktum, men innebär inte att rättshandlingarna blir en nullitet. Rättstillämparen skall istället använda sig

av en förträngning av faktum för att åstadkomma en annan bedömning i fallet.²⁹

Skatteflyktslagen skall tillämpas när de vanliga tolkningsreglerna ger upphov till ett otillfredsställande resultat. Det är alltså meningen att skatteflyktslagen skall gå utöver en sådan vanlig lagtolkning, genom att man ser bortanför lagregelns lydelse och det i förarbetena uttryckta tillämpningsområdet. Det som skall utredas vid tillämpningen av skatteflyktslagen är hur lagstiftaren hade ställt sig till det ifrågavarande förfarandet om denne känt till det vid lagstiftningens tillkomst. Det blir alltså fråga om ett konstruerat bakomliggande syfte som ger ett större tillämpningsområde för regeln, än vad lagtextens lydelse medger.³⁰

En tolkning som går utanför det, som uttrycks i lagstiftningen eller dess förarbeten, gör att det är svårt för både rättstillämparen och de skattskyldiga att i förväg förstå om det vidtagna förfarandet strider mot skatteflyktslagen.

3. 5 Legalitetsprincipen i lagtolkningen

Som tolkningsregel innebär principen att en lagregel inte får utvidgas i förhållande till sin ordalydelse, genom tolkning som får till följd att den skattskyldige får bära en ekonomisk nackdel.³¹ Ett beslut om skatt som inte följer av en rimlig tolkning av en skatteföreskrift, är alltså ett behörighetsöverskridande som innebär att förutsebarheten får stryka på foten. Om man vid tillämpningen av skatteflyktslagen använder sig av legalitetsprincipen som tolkningsmodell, blir det troligen omöjligt att tillämpa skatteflyktslagen. Detta då skatteflyktslagen 2 § 4 p uppmanar till en tolkning utanför en skatteregels direkta lydelse samtidigt som legalitetsprincipen innebär att tolkning inte får ske i strid med lagens ordalydelse. Mot bakgrund av vilken/vilka tolkningsprinciper skall då skatteflyktslagen tillämpas?

Eftersom skatteflyktslagen till sin karaktär är vag, blir det av intresse hur och mot vilken tolkningsprincip skatteflyktslagen skall tolkas. I nästa kapitel kommer jag att behandla lagtolkning i allmänhet och tolkning av lagstiftningens syfte i synnerhet.

²⁹ Hultqvist, Legalitetsprincipen, s 413-414.

³⁰ Hultqvist, Legalitetsprincipen, s 397.

³¹ Lodin m.fl., Inkomstskatt del 2, s 601.

4 Skatteflyktslagen ur ett lagtolkningsperspektiv

4. 1 Inledning

Inom vissa rättsområden har domstol möjlighet att vid tolkningen av en specifik regel, frångå dess lydelse om regeln kan anses vara obsolet eller på annat sätt orimlig att tillämpa på de aktuella förhållandena. Poängen med lagtolkning, är att rättstillämparen skall fastställa en regels innebörd för en viss situation. Skatterättens karaktär, med dess ingrepp i den enskildes sfär, ger att kraven på förutsebarhet för individen är högt ställda. Kravet på förutsebarhet innebär vid lagtolkning en generell huvudprincip: lagens ordalydelse skall följas vid tolkningen, så länge lydelsen är klar och tydlig. Eftersom lagtextens direkta lydelse omöjligen kan omfatta alla tänkbara fall, är inte alltid lydelsen så klar och tydlig som kan önskas. I dessa fall kan man i rättstillämpningen tillgripa metoder för att utröna hur regeln skall appliceras på den förevarande situationen. Har rättstillämparen tur, har regelns innebörd och tillämpningsområde preciserats i en rik praxisflora, eller så har lagstiftaren genom förarbetena angivit hur och när regeln skall användas.³² Det är när dessa vanliga tolkningsmodeller som beskrivs nedan, leder till materiellt sett otillfredsställande resultat (dvs. när resultatet av tolkningen strider mot den tolkade regelns syfte) som det är tänkt att skatteflyktslagen skall användas.³³

4. 2 De allmänna skatterättsliga principerna

Det finns ett antal principer som vid tolkning av skattelag kan få viss betydelse. Principerna har utkristalliserats i förarbeten, praxis och doktrin, och är dels principer som anger hur beskattningssystemet är tänkt att fungera (neutralitetsprincipen, reciprocitetsprincipen och kontinuitetsprincipen), dels principer som är till för att skydda den enskilde mot ingripanden som inte har stöd i lag (legalitetsprincipen) eller sådana förfaranden som med hänsyn till den ifrågavarande transaktionens värde eller omfattning inte kan sägas vara proportionerligt (proportionalitetsprincipen).³⁴

En eller flera av dessa principer iaktas alltid mer eller mindre vid lagtolkningen i rättstillämpningen. Principer är optimeringspåbud, som i

³² Lodin m.fl., Inkomstskatt del 2, s 589.

³³ Hultqvist, Legalitetsprincipen, s 397.

³⁴ Lodin m.fl., Inkomstskatt del 1, s 36-40.

vissa situationer sinsemellan kan vara emotstridiga. Ett resultat som främjar neutralitet i beskattningssystemet kanske inte är proportionerligt.³⁵

4. 3 Tolkning av oklar skattelag

Det finns inga lagstadgade tolkningsregler om hur rättstillämparen skall gå tillväga när skattelag är vag eller oklar. Rättstillämparen är istället hänvisad till den sedvanliga rättskällehierarkin och de allmänna principerna, för att fastställa en regels innebörd. I arbetet med att fastställa en regels innebörd, måste regeln preciseras och rättstillämparen måste utesluta sådana tolkningsalternativ som i och för sig kan anses rimliga, men som exempelvis inte är lämpliga med hänsyn till rättssäkerhetsskäl.³⁶

Utgångspunkten är att *ordalydelsen* skall följas. Rättstillämparen gör en semantisk analys av lagregeln, och ser till dess betydelse enligt det gängse allmänna språkbruket. Det som begränsar den semantiska tolkningsmetoden, är just att lagtexten inte kan omfatta alla upptänkliga förfaranden och situationer. När den semantiska tolkningen inte ger något tillfredsställande resultat, kan rättstillämparen analysera begreppet som är föremål för tolkning genom att se hur det omskrivs i andra lagrum. Problemet med en sådan jämförande tolkning är att om syftet bakom de jämförda reglerna inte överensstämmer, blir tolkningsmetoden meningslös.³⁷

Om ordalydelsen inte ger något klart svar på tolkningsfrågan, är nästa steg att se till *lagstiftarens syfte* med regeln. Enligt tradition vänder man sig då till förarbetena för att utröna regelns bakomliggande motiv.

4. 3. 1 Förarbetenas betydelse i lagtolkningen

Alla typer av förarbeten beaktas inte vid lagtolkningen. Främst är det propositionen, och SkU:s uttalanden, som används vid tolkningen. I propositionen finns olika typer av motiveringar till lagstiftningens existens. De allmänna motiveringarna är de som anger varför regeln behövs och varför den skall antas. Den typen av motiv är inte tänkta att användas vid lagtolkningen men de kan användas att jämföra de mer detaljerade specialmotiveringarna med, så att dessa följer det allmänna syftet som det kommer till uttryck i den allmänna motiveringen. I propositionen kan alltså finnas argument som skall övertyga läsaren om nödvändigheten av att använda regeln men det kan även finnas råd till tillämparen (exempelvis SKV) om hur regeln skall tillämpas. Det finns även specialmotiveringar som lagstiftaren förutsätter kommer att efterlevas i rättstillämpningen. Sådana motiveringar fungerar som lag på det sättet att rättstillämparna förutsätts

³⁵ Tikka, SN nr 11 2004, s 656-663, Om principer vid tolkning av skattelag.

³⁶ Hultqvist, Legalitetsprincipen, s 331.

³⁷ Lodin m.fl, Inkomstskatt, del 2, s 590-591.

följa dem – och om det inte görs, förs dessa bindande motiveringar in i lagtexten.³⁸

I doktrin har det diskuterats huruvida förarbetena alltid skall följas. I skatterätten är som sagt förutsebarheten av största vikt och därför ska inte förarbetsuttalandena frångås om inte särskilt starka skäl föreligger. När lagtexten och syftet som det står att utläsa i förarbetena inte stämmer överens (exempelvis när förarbetena anger en vidare tillämpning, än lagregeln uttrycker), har man i praxis gjort den bedömningen att ordalydelsen inte kan utvidgas genom lagtolkningen.³⁹

I doktrin föreligger i princip full konsensus om att lagtexten är den primära rättskällan vid tolkning och att den skall följas. Lagstiftning genom förarbetena är inte acceptabelt. När lagtexten och dess syfte så som det kommer till uttryck i förarbetena, inte stämmer överens, finns det dock olika syn på hur konflikten skall lösas. Bergström ansåg att lagstiftningens allmänna syfte skall ges utrymme vid tolkningen, medan förarbetenas reglerande av detaljfrågor inte bör tillmätas större betydelse.⁴⁰ Regeringsrätten har i RÅ 1999 not 286 antytt att det finns en möjlighet att vid oklarhet i lagtexten tillämpa regeln i strid med dess lydelse, om starka skäl finns i lagstiftningens allmänna syfte eller uppbyggnad.

Tjernberg har analyserat Regeringsrättens användande av lagtolkning på skatterättens område och menar att den huvudprincip som har utkristalliserats i praxis lyder: Förarbeten bör inte beaktas om de står i strid med lagtextens ordalydelse så som den framstår i en objektiv tolkning. Regeringsrätten verkar obenägen att genom tolkning efter lagstiftningens syfte vare sig utvidga eller inskränka regelns tillämpningsområde. Tjernberg anser att avsteg från lagtextens objektiva innehåll kan vara i sin ordning när lagtexten i sig framstår som felformulerad med hänsyn till dess syfte, oavsett om avsteget sker till den skattskyldiges för- eller nackdel.⁴¹

Lindencrona menar att förarbetena skall följas så länge de stämmer överens med lagtextens lydelse⁴², medan Mattsson anser att tolkning kan ske fritt från motivens lydelse och att förarbetena inte bör utgöra någon yttre gräns vid lagtolkning.⁴³

En lagtolkning i strid med lagtextens ordalydelsen verkar alltså inte tillämpas eller accepteras vare sig av de rättstillämpande instanserna eller av forskare på området. I hur stor utsträckning förarbetena skall följas verkar det dock råda delade meningar om.

³⁸ Lodin m.fl., Inkomstskatt del 2, s 592-594.

³⁹ A.a., s 595.

⁴⁰ Bergström, SN 2003 nr 1-2, s 7-9, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?

⁴¹ Tjernberg, SN 2003 nr 1-2, s 14-22, Regeringsrättens strikta lagtolkning.

⁴² Lindencrona, Förarbetenas betydelse vid tolkning av svensk skattelag, Festskrift till Thornstedt 1983, s 491 ff.

⁴³ Mattsson, Hur tolkas skattelag, SvSKT 1981, s 291 ff.

4. 3. 2 När förarbetena inte ger någon ledning

När varken lagtexten eller förarbetena ger någon klarhet i rättsläget, så får tillämparen se till de övriga rättskällorna – *praxis och doktrin*. När även dessa källor undersökts utan framgång, får den dömande instansen göra en tolkning mot *legalitetsprincipen*. Det innebär att vid oreglerade fall ges den skattskyldige fördelen, när det gäller i vilken mån skatteplikt inträder. Lapsus i skattelagstiftningen skall alltså läggas på lagstiftaren och inte på den skattskyldige.⁴⁴

Ekelöf föreslår dock en teleologisk tolkning vid det fall att alla andra metoder är uttömda. Lagtexten är skriven efter de ordinära fallen, det är de extraordinära fallen som ställer till svårigheter vid tolkningen. Här skall alltså lagtextens syfte utrönas genom att ordalydelsen granskas. Lodin m.fl. anser att en sådan tolkning inte åsidosätter rättssäkerheten⁴⁵ men jag måste inflika att jag inte riktigt ser hur en annan slutsats kan nås genom denna form av teleologisk tolkning, än vid den semantiska tolkningen.

En annan modell, som kan vara svår att tillämpa på ett rättssäkert vis, är den s.k. fria lagtolkningen. Här kan domaren tolka lagregeln efter hur den ekonomiska eller sociala utvecklingen har framskridit sedan regeln infördes, och på så sätt skapa en mer modern regel genom *praxis*. En välmotiverad fri tolkning kan vara mer rättsutvecklande än en extensiv tolkningsmetod, där rättstillämparen endast försöker passa in det oreglerade förfarandet under en befintlig skatteregel. Fri tolkning bör dock inte ske till nackdel för den skattskyldige, med tanke på att tolkningsmodellens utslag inte kan förutses av den skattskyldige. Den fria tolkningsmodellen kan inte sägas vara särskilt framträdande i den svenska rättstillämpningen – tvärtom är Regeringsrättens *praxis* på lagtolkningsområdet restriktiv. Utvidgande av ordalydelsen undviks och förutsebarheten hålls högt.⁴⁶

4. 4 Analog tolkning i skatterätten

Skatteflyktslagen har kritiserats för att den möjliggör analog tolkning av skattelag, trots att analog tolkning inte är förenligt med det föreskriftskrav som råder i skatterätten. Detta avsnitt har till syfte att förklara varför skatteflyktslagen kan anses ge upphov till analog tolkning och varför detta kan vara ett problem.

Att använda sig av en analog tolkning innebär att man går utanför lagtextens lydelse och omfattningsområde, men inom ramen för regelns syfte. Om lagens ordalydelse bara omfattar förfarande A, kan det likartade förfarandet B passas in under regeln genom att man vid rättstillämpningen analyserar lagens syfte. Om syftet anses kunna omfatta även förfarande B, använder

⁴⁴ Lodin m.fl., *Inkomstskatt*, del 2, s 596-599.

⁴⁵ A.a., s 599.

⁴⁶ A.a., s 600.

man analog tolkning för att kunna använda regelns rättsföljd även på förfarande B.

När skall man då använda sig av analogitolkning? Strömholm menar att regeln som är föremål för tolkning måste ha en helt klar språklig innebörd. Det får heller inte finnas någon annan lagregel som är tillämplig på situationen. Situationen för handen måste kunna passas in under regeln, utan våldförande på den språkliga lydelsen.⁴⁷ Den gängse uppfattningen i doktrin är att analogitolkning används främst för att täppa till luckor i lagstiftningen, så att lika fall behandlas likadant.⁴⁸

4. 4. 1 Argument i doktrin kring analog tolkning

Huruvida analogislut inom skatterätten skall vara tillåtna eller inte, har diskuterats länge och i stor omfattning, dock inte i någon större utsträckning av Regeringsrätten. I doktrin finns det däremot olika inriktningar, varav Hultqvist står för en absolut tolkning av legalitetsprincipen. En sådan tolkning innebär att analogitolkning i skatterätten är helt uteslutet. Finns situationen inte reglerad i lagtext kan den inte angripas – ej heller med analogitolkning. Hultqvist anser att skatteflyktslagen ger direkt stöd för en sådan analogitolkning som legalitetsprincipen förbjuder.⁴⁹ Hultqvist, som argumenterar för att legalitetsprincipen även finns uttryckt i RF, anser att det grundlagsskyddade föreskriftskravet inrymmer ett analogiförbud som inte kan bortses från eller kringgås genom skatteflyktslagen. Han menar att skatteflyktslagen ger rättstillämparen en möjlighet att analogt tolka skattelag, trots att det finns ett analogiförbud i legalitetsprincipen och i grundlagen.⁵⁰

Detta kan motargumenteras genom att dels påstå att grundlagen inte ger ett sådant analogiförbud som Hultqvist menar, dels genom att gå tillbaka till devisen ”ingen skatt utan stöd i lag”. Skatteflyktslagen är en lag, genom vilken skatteuttag på grundval av skatteflyktslagens rekvisit möjliggörs.⁵¹

Graff Nielsen anser istället att legalitetsprincipen kan variera i styrka även i skatterätten och att analog tolkning inte strider mot legalitetsprincipen men den kan däremot komma i konflikt med de ställda kraven på rättssäkerhet.⁵²

Tikka menar att det kan finnas skäl att i vissa situationer använda sig av analogier för att anpassa skattelagen till den ekonomiska utvecklingen och

⁴⁷ Strömholm, Rätt, Rättskällor och Rättstillämpning, En bok i allmän rättslära, s 437.

⁴⁸ Se t.ex. Peczenic, Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation, s 345-349.

⁴⁹ Hultqvist, Legalitetsprincipen, s 395-397.

⁵⁰ A.a., s 417.

⁵¹ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 82-84.

⁵² Graff Nielsen, Legalitetskravet ved beskattning, s 329-333.

de fenomen som den medför. Han menar dock att försiktighet måste iakttas vid sådan analogitolkning.⁵³

Rättssäkerhetskommittén väljer också en medelväg och uttrycker att analogtolkning inte bör ske till den skattskyldiges nackdel, men att det inte finns stöd för något absolut analogiförbud. Vid rättstillämpningen måste utrymme finnas så att hänsyn kan tas till sådana aspekter som det rättsliga sammanhanget eller den ekonomiska utvecklingen.⁵⁴

I den praktiska rättstillämpningen är tongångarna mindre nyanserade; Regeringsrätten uttalade i RÅ 1999 ref. 49 att man av rättssäkerhetsskäl helt enkelt inte bör använda sig av analogier när dessa leder till nackdel för den skattskyldige.

4. 4. 2 Tillåter skatteflyktslagen analog tolkning?

Varför anses då skatteflyktslagen ge upphov till analog tolkning? I skatteflyktslagen 2 § anges dels att de av den skattskyldige direkt eller indirekt företagna rättshandlingarna skall bortses från om förfarandet innebär väsentlig skatteförmån, om denna förmån har varit det övervägande skälet till förfaringssättet och om en taxering på grundval av förfarandet strider mot lagstiftningens syfte. Det innebär att förmånsbringande förfaranden som inte reglerats i skattelag, men som kan anses inrymmas under en viss skatteregels syfte, passas in under den regeln - trots att lagens lydelse inte anger att just den typen av förfarande skall omfattas av regeln. I äldre förarbeten till skatteflyktslagen antyds faktiskt att lagen syftar till att möjliggöra analog tolkning av skattelag och detta verkar inte motsägas av nyare förarbeten.⁵⁵

Även i praxis verkar det accepterat att använda skatteflyktslagen för att analogt tolka skattelag för att fånga upp sådana kringgåendeförfaranden som inte reglerats i lagstiftningen.

I RÅ 1990 ref. 101 tillämpade regeringsrätten den ifrågavarande regeln analogt på de s.k. utdelningfonderna. Regeringsrätten formulerade sig såhär:

”En taxering på grundval av det i målet aktuella förfarandet, som i sak är identiskt med det som lagstiftningen var avsedd att förhindra, skulle strida mot lagstiftningens grunder.”

Det är alltså klart att lagrummet, som tolkades i RÅ 1990 ref. 101, inte genom sin lydelse omfattade det ifrågavarande förfarandet. Regeringsrätten passade dock in även utdelningsfonder i regelns tillämpningsområde, genom att analogt tolka regeln.

⁵³ Tikka, SN 2004 nr 11, s 656 ff., Om principer vid tolkning av skattelag.

⁵⁴ SOU 1993:62, s 78-79.

⁵⁵ Prop. 1980/81: 17, s 25.

Man kan konstatera att en analogieffekt följer vid tillämpningen av skatteflyktslagen så som den idag är utformad eftersom det fjärde rekvisitet uppmanar till en tolkning efter skattereglens syfte, som går utanför skattereglens lydelse.⁵⁶

4. 5 Analys

Denna analogieffekt som skatteflyktslagen verkar medföra, innebär att förutsebarheten minskar. Samtidigt kan detta motiveras med kravet på effektivitet i beskattningen, på så sätt att lagstiftaren inte måste ligga i framkant med att fånga upp de nya vägarna runt skattereglerna. I enlighet med den mest framträdande uppfattningen i doktrin, om hur analog tolkning bör användas har analogier till följd av skatteflyktslagen använts med stor försiktighet och sällan till den skattskyldiges nackdel.

Mot en effektivitetsmotiverad analog tolkning kan invändas att eftersom skatteflyktslagen stiftades för att skapa en effektiv beskattning, borde effektivitetskravet tonas ned i rättstillämpningen. Det förefaller därför inte rimligt att på ett rättsområde som skatterätten använda sig av effektivitetsmålsättningar som tolkningsunderlag vid rättstillämpningen och därmed göra avkall på rättssäkerheten.

Trots detta är det min uppfattning att det idag finns en god avvägning mellan effektivitet och rättssäkerhet genom den försiktiga tillämpningen av skatteflyktslagen. Tillämpningen av skatteflyktslagen har på grund av detta givit en mycket mager praxis, vilket inte alls ökar förutsebarheten kring i vilken mån sådan analog tolkning kan vara accepterat som en följd av skatteflyktslagens tillämpning. Det borde vara möjligt att öka rättssäkerheten genom en gedigen praxis, med fylligare motiveringar och ställningstaganden från Regeringsrätten.

Skatteflyktslagen som sådan bör tolkas som vanlig skattelag, dvs. genom en tolkning till lydelsen och till förarbetena. Eftersom lagens lydelse är relativt vag skall nu förarbetena bakom skatteflyktslagen undersökas för att finna innebörden i begreppet ”lagstiftningens syfte”.

⁵⁶ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 82.

5 Motiven bakom ”lagstiftningens syfte”

5. 1 Inledning

Jag har ovan givit en bakgrund till hur lagstiftning skall tolkas och huruvida förarbetena bör ges utrymme vid tolkningen i fall där lagtextens ordalydelse och förarbetena inte stämmer överens. Jag har också i inledningen av kapitel 1 berättat om skatteflyktslagens historia i korta drag och hur rekvisitet till föremål för denna uppsats har förändrats under årens lopp. Skatteflyktslagen 2 § 4 p hänvisar till den kringgånga lagstiftningens syfte, men vart avsåg lagstiftaren, att sådana syften skulle finnas? Är det de skatterättsliga principerna som utgör kärnan till lagstiftningens syfte eller är det lagstiftarens bakomliggande intentioner med den ifrågavarande lagstiftningen? Jag kommer här att studera vad syftet bakom rekvisitet ”lagstiftningens syfte” är enligt förarbetena.

5. 2 Skatteflyktslagen föds

Det bakomliggande motivet till den första skatteflyktslagen (som jag kommer att referera till som skatteflyktsklausulen) var att skapa en möjlighet att förhindra icke avsedda skatteförmåner, genom att ge rätt att angripa förfaranden med invecklade transaktionskedjor som konstruerats för att undgå eller minska beskattning.⁵⁷ Kringgåendet av skattelag genom invecklade transaktionskedjor verkade inte kunna förhindras genom stopplagstiftning, eftersom det helt enkelt var en omöjlighet för lagstiftaren att förutse alla former av kringgående av alla regler i skattelagstiftningen. I propositionen ansågs att det inte var rimligt, att skattelagstiftningen skulle byggas upp kring alla de upptänkbara fall av kringgående som skulle kunna leda till oavsedda skatteförmåner. Eftersom de rättstillämpande instanserna verkade ovilliga att använda sig av analogtolkning i skatterättsliga fall, kunde inte eventuella lagstiftningslapsus (misstag från lagstiftarens sida) rättas till genom praxis.⁵⁸

Det diskuterades även huruvida en skatteflyktsklausul skulle kompromissa med kraven på förutsebarhet. Eftersom det i enlighet med legalitetsprincipen måste vara möjligt för den skattskyldige att kunna förutse skattekonsekvenserna något sånär, får inte skattelag vara allt för vag eller generell i sin utformning. Vid regeringens sammanträde ansågs dock att det inte var möjligt att ge entydiga svar på om och i vilken omfattning en inkomst skulle beskattas eftersom det i svensk rätt gällande

⁵⁷ Prop. 1980/81:17, s 1.

⁵⁸ A.a., s 12-13.

inkomstbegreppet inte tillåter sig att definieras så enkelt. Vid regeringssammanträdet menade man också att de materiella reglerna gav tillräcklig förutsebarhet och att förutsebarhetskravet inte kan drivas så långt att de rättsliga konsekvenserna för alla handlingar kan förutses.⁵⁹

Vid regeringens sammanträde, fastslogs att skatteflyktsklausulens tillämpningsområde skulle vara den egentliga skatteflykten – som definierades som förfaranden där den skattskyldige utnyttjat skattebestämmelser för att uppnå en skatteförmån som inte varit avsedd av lagstiftaren. Skenrättshandlingar, där rättshandlingar rubricerats felaktigt i förhållande till dess verkliga innebörd, skulle falla utanför tillämpningsområdet och istället angripas med genomsyn.⁶⁰ Genomsyn som tolkningsmetod i skatterätten innebär att man ser till rättshandlingarnas verkliga innebörd och jag har inte för avsikt att beröra detta fenomen närmare.⁶¹ Klausulen siktade alltså på att motverka sådant kringgående av skattelag genom onormala eller konstlade arrangemang, med syfte att minska skatten.

Vid sammanträdet övervägdes i vilka situationer som den materiella lagstiftningen faktiskt var tvungen att kompletteras eller ändras och i vilka situationer skatteflyktslagen istället kunde tillämpas för att komma åt dessa oönskade förfaranden. Principen som uppställdes var att skatteflyktslagen skulle användas när förfarandet som ledde fram till den icke avsedda skatteförmånen, var konstlat eller onormalt, medan *lagstiftningen* borde ändras när ett normalt förfaringsätt (med hänsyn till ekonomiskt resultat o. dyl.) ledde till icke avsedda skatteförmåner. Propositionen begränsade således skatteflyktsklausulens tillämpningsområde till de förfaranden som betecknas som kringgående – dvs. när en skattskyldig använder sig av ett förfaringsätt som framstår som onödigt komplicerat eller långsökt med hänsyn till resultatet. Sådana förfaranden som ur företags- eller privatekonomisk synvinkel är godtagbara skulle alltså falla utanför skatteflyktsklausulen.⁶²

Rekvisitet om oförenlighet med lagstiftningens syfte var i detta skede annorlunda formulerat än det som finns idag;

2 § 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 den 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

⁵⁹ Prop. 1980/81:17, s 13-14.

⁶⁰ A.a., s 16.

⁶¹ Läs mer om genomsyn i t.ex. Bergström, SN 2003 nr 1-2, s 2-13, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper - nya tendenser under senare tid?

⁶² Prop. 1980/81:17, s 18-19.

det huvudsakliga skälet för förfarandet och

3. en taxering på grundval av *förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder*. Lag (1983:75).⁶³

Detta tredje rekvisit, som innebar att förfarandet stred mot lagstiftningens grunder, utvecklades i förarbetena. Vad som avsågs med rekvisitet var grunden för den eller de skattebestämmelser som skulle ha kommit i fråga om den skattskyldige istället hade företagit den närmast till hands liggande rättshandlingen.⁶⁴ Här öppnades upp för en analog tillämpning av de skatteregler som reglerade det ”normala” förfaringssättet.⁶⁵ Det ansågs dock även att grunderna till de utnyttjade reglerna också skulle beaktas vid bedömningen av vilken riktning lagstiftarens intentioner hade.

Det lades även till att det låg i sakens natur att lagstiftaren inte alltid hade uttryckt konkret i förarbetena hur alla skatteregler skulle tolkas och tillämpas, och att det därför var rimligt att man vid tolkningen av ”lagstiftningens grunder” även såg till reglernas allmänna uppbyggnad och dess syfte så som det kommit till uttryck i lagtext och förarbeten.⁶⁶ Gränsen för tolkningsutrymmet angavs dock vara att nya åsikter eller värderingar, politiskt eller ekonomiskt, inte skulle kunna läggas till grund för bedömningen av lagstiftarens avsikter.⁶⁷ Här skulle istället lagstiftaren vara tvungen att ingripa.

I propositionen menades alltså att det måste vara möjligt att konstatera att förfarandet stod i strid med lagstiftarens avsikter för att klausulen skulle kunna tillämpas.⁶⁸ Om det inte var möjligt att utröna vilka grunder som låg bakom lagstiftningen eller om syftet i sig var dunkelt och oklart, skulle detta inte drabba den skattskyldige utan gå ut över den fiskala sidan.⁶⁹

5. 3 Skatteflyktslagen mognar

Under åren 1983 till 1989 gjordes vissa ändringar av skatteflyktslagen, men inte av rekvisitet ”lagstiftningens grunder”. Däremot försökte lagstiftaren i förarbetena till dessa ändringar skapa klarhet till detta rekvisit.

I förarbetena till 1983 års version av skatteflyktslagen, höll lagstiftaren samma linje som i prop. 1980/81:17 – bedömningen av lagstiftarens intentioner skulle göras mot bakgrund av reglernas allmänna uppbyggnad.⁷⁰

⁶³ Upphävd lag (1980:865) mot skatteflykt.

⁶⁴ Prop. 1980/81:17, s 20.

⁶⁵ A.a., s 25.

⁶⁶ A.a., s 25-26.

⁶⁷ A.a., s 26.

⁶⁸ A.a., s 20.

⁶⁹ A.a., s 26.

⁷⁰ Prop. 1982/83:84, s 19.

1989 års skatteflyktsutredning framhävde att rekvisitet ”lagstiftningens grunder” innebar att rättstillämparen skulle se de utnyttjade reglerna i ett större sammanhang och därigenom göra bedömningen om skatteflykt förelåg.⁷¹

Av två sammanlänkade skäl fick dessa motivuttalanden inte något särskilt stort genomslag:

1. Motivuttalandena har inte konkretiserats i lagtexten överhuvudtaget.
2. Eftersom skatteflyktslagen hela tiden har tillämpats med försiktighet, av rättssäkerhetsskäl, har förvaltningsdomstolarna inte velat bege sig utanför skatteflyktslagens ordalydelse.

I förarbetena till dagens skatteflyktslag fördes därför en diskussion om hur man skulle konkretisera rekvisitet ”lagstiftningens grunder”.

5. 4 Dagens skatteflyktslag

I förarbetena till dagens skatteflyktslag diskuterades det om just en skatteflyktslag var den bästa repressiva metoden mot problemen med skatteundandragande. Andra metoder så som genomsyn diskuterades, men det ansågs ändå att en förbättrad skatteflyktslag skulle vara den bästa lösningen.⁷²

De tillämpningsproblem som hade visat sig följa av skatteflyktsklausulens ursprungliga utformning innebar att rekvisitet ”lagstiftningens grunder” nödgades förtydligas.⁷³ Det som hade varit det tredje rekvisitet i skatteflyktslagen 2 § blev nu istället det fjärde rekvisitet då lagstiftaren valde att dela upp punkterna för en tydligare utformning.

Skatteflyktskommittén diskuterade också huruvida ett objektiva rekvisit som ”strider mot lagstiftningens grunder” skulle kunna ersättas med ett subjektivt rekvisit så som ”otillbörlig”. Det ansågs dock att ett sådant subjektivt rekvisit inte skulle främja rättssäkerheten, utan skulle minska likformigheten i tillämpningen. Att lägga till ett moralrekvisit skulle enligt skatteflyktskommittén kunna försvåra tillämpningen av skatteflyktslagen. Regeringen höll med skatteflyktskommittén och rekvisitet behöll sin objektiva karaktär.⁷⁴

Skatteflyktskommittén fann också att det skulle vara nödvändigt att modifiera skatteflyktslagens lydelse mot en mer tydligt och konkret utformning, eftersom det kunde skönjas en ovilja i förvaltningsdomstolarna mot att följa motivuttalanden som inte hade täckning av lagtextens lydelse. Oviljan stammade ur europarättens påverkan på den svenska

⁷¹ SOU 1989:81, s 48-50.

⁷² Prop. 1996/97:170, s 33-34.

⁷³ A.a., s 38.

⁷⁴ A.a., s 38-39.

rättstillämpningen och bakom denna påverkan låg rättssäkerhetstankar. Regeringen tog detta till sig och ansåg att skatteflyktslagen måste ha konkreta rekvisit samt att hänvisningen till vad lagstiftningens syfte innebär måste finnas direkt i lagtexten.⁷⁵

Den nya lydelsen av rekvisitet fick dock kritik från remissinstanserna av den anledningen att den nya utformningen inte alls verkade göra rättstillämpningen mer förutsebar. Regeringen menade dock att denna kritik var grundlös eftersom skatteflyktskommitténs slutsats var att ett sådant rekvisit som hänvisade till lagstiftningens syfte var nödvändigt för att skatteflyktslagen skulle fylla sin funktion.

Innebörden i det nya rekvisitet, ”lagstiftningens syfte” skall enligt propositionen inte vara en hänvisning till den kringgångna regelns motiv utan istället till (den kringgångna eller direkt tillämpliga) regelns *allmänna utformning*. Skattebestämmelsernas allmänna utformning är dels de ifrågavarande reglernas utformning och inriktning men också de grundläggande principer som skattelagstiftningen bygger på. Om syftet inte kan utläsas genom en semantisk tolkning av regelns allmänna utformning, så får rättstillämparen dock hemfalla till motiven i förarbetena till regeln – precis som vid sedvanlig lagtolkning.⁷⁶

5. 5 Analys

Det framstår alltså som att när lagregeln har tolkats semantiskt och inte har funnit något klart och tydligt syfte med regeln ifråga, skall motiven till regeln studeras.

Både i förarbetena till den äldre skatteflyktsklausulen och i förarbetena till dagens skatteflyktslag framstår det som att både skattebestämmelsernas allmänna utformning och motiven kan bli föremål för rättstillämparens uppmärksamhet. Om den allmänna utformningen och den direkt tillämpliga/kringgångna regelns ordalydelse inte anger ett klart syfte, så är det idag förarbetena som skall granskas för att utröna syftet med regeln.

Det verkar alltså inte som att rekvisitet ”lagstiftningens syfte” i praktiken skiljer sig särskilt mycket från den äldre varianten ”lagstiftningen grunder”.

Vad lagstiftaren inte uttalar sig om i förarbetena till skatteflyktslagen är hur förarbetena till den materiella regeln skall tolkas. Om lagstiftaren har uttryckt att ett visst förfarande inte skall anses omfattas av regelns syfte, brukar detta anses som fullt legitim skatteplanering. Detta brukar inte ställa till några praktiska problem vid tillämpningen av skatteflyktslagen eftersom detta faller ut till den skattskyldiges fördel.

⁷⁵ Prop. 1996/97:170, s 39.

⁷⁶ A.a., s 39-40.

Om lagstiftaren däremot i förarbetena har uttalat sig om en viss typ av skatteundandragande förfarande och angivit att detta förfarande skall falla under lagregeln, även om det inte direkt följer av regelns lydelse, så kan man fråga sig om detta är i enlighet med legalitetsprincipen. Lagstiftning genom förarbetena ses överlag inte som förenligt med föreskriftskravet – skatt får endast uttas med stöd i lag. Jag gör dock den bedömningen att ett sådant förarbetsuttalande skulle bedömas som ett utslag av ”lagstiftningens syfte” vid rättstillämpningen. Ett förfarande som i förarbetena angivits som ”identiskt” med det i regelns lydelse uttryckta kommer enligt min uppfattning bedömas som skatteflykt.

När lagstiftaren i förarbetena intar en helt passiv position, i förhållande till ett förfarande som är känt och uppmärksammat – kan detta då tolkas till den skattskyldiges nackdel? Förarbetena till skatteflyktslagen lämnar frågan öppen. Jag skall därför nedan syna praxis och analysera hur rekvisitet ”lagstiftningens syfte” har tolkats och använts, med fokus på lagstiftarens aktivitet/passivitet.

6 "Lagstiftningens syfte" i praxis

6. 1 Inledning

Jag kommer att se över en del praxis, både äldre (efter den gamla skatteflyktsklausulen) och nyare fall. Jag har endast valt ut rättsfall som enligt min mening kan ge ledning i frågan om hur lagstiftarens aktivitetsgrad påverkar utgången i tolkningen av skatteflyktslagen 2 § 4 p. I referaten som följer nedan kommer det att framgå på vilket sätt bedömningen av lagstiftarens aktivitetsgrad har modifierats genom åren. Det kommer också att framgå i vilken mån stoppregler kan tolkas analogt.

På senare år har Skatteverket (SKV) på sin hemsida publicerat s.k. oönskade skatteupplägg, som inte kommer att godkännas vid taxeringen. SKV har i ett antal fall begärt prövning av dessa olika förfaranden. Länsrätten i Kronobergs län kom nyligen med ett avgörande med grund i ett av SKV:s skatteupplägg. Detta rättsfall kommer jag att referera utförligt i avsnitt 6. 8 eftersom länsrätten på ett förtjänstfullt sätt belyser frågan om lagstiftarens aktivitetsgrad.

6. 2 RÅ 1990 ref. 22

I fallet var det fråga om eventuellt kringgående av stopplagstiftning, men förfarandet som den skattskyldige hade använt sig av föll utanför lagregelns ordalydelse. SRN ansåg att detta kunde bero på att lagstiftaren av förbiseende hade missat att reglera även det i fallet använda förfarandet och att om lagstiftaren hade haft situationen för ögonen vid lagstiftningsarbetet så hade regeln utformats för att omfatta även förfarandet i fallet.

SRN ansåg dock också, att stoppregelns syfte var att hindra vissa typer av avyttringar, men inte alla – en del sorters avyttringar måste därför falla utanför regelns tillämpningsområde. SRN menade att förfarandet föll utanför tillämpningsområdet och att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas i detta fall.

Regeringsrätten menade däremot att stoppregelns syfte var att hindra avdrag för avsiktligt framkallade realisationsförluster och att förfarandet var ett kringgående av detta syfte. Skatteflyktslagen ansågs därför tillämplig.

6. 2. 1 Analys

I SRN:s domskäl diskuteras lagstiftarens medvetenhet – *om lagstiftaren hade känt till förfarandet, så skulle lagstiftningen se annorlunda ut.*

Det är intressant att SRN för ett sådant resonemang men sedan anser att skatteflyktslagen inte kan tillämpas eftersom det är fråga om klar och tydlig lagtext som har ett bestämt tillämpningsområde. De förfaranden som inte uppfyller rekvisiten i bestämmelsen skall alltså inte ingå i tillämpningsområdet.

Man kan anta att det hos SRN rör sig om ett ”å ena sidan, å andra sidan”-resonemang men att det har ansetts vara av större vikt att inte analogt tillämpa skatteregler än huruvida lagstiftaren hade tänkt sig att förfarandet skulle omfattas av stoppregeln.

Regeringsrätten, som upphävde SRN:s beslut, såg istället till regelns bakomliggande allmänna syfte och fann att förfarandet stred mot detta. Motiveringen från Regeringsrättens sida är kort och svår att tolka. Bergström var av den uppfattningen att det som huvudregel inte kan strida mot lagstiftningens grunder om det rör sig om ett förfarande som faller utanför rekvisiten i en stoppregel. Skatteflyktslagen kan endast i särskilda fall tillämpas för att motverka kringgående av stoppregler. Istället borde rättstillämparen i sådana fall använda sig av vanliga lagtolkningsregler eller så får lagstiftaren ändra i lagstiftningen.⁷⁷

SRN:s diskussion i fallet anser jag vara mycket intressant eftersom den dels tar upp huruvida det var avsett av lagstiftaren att förfarande skulle omfattas, dels att diskussionen även nosar på rättssäkerhetsfrågorna som fallet rör. SRN menar att klar och tydlig lagtext (så som stoppregler oftast är) inte bör tolkas extensivt, även om lagstiftaren kanske hade reglerat förfarandet om denne känt till att det skulle komma att utnyttjas för en förmånligare beskattning.

Regeringsrättens ställningstagande framstår för mig som en smula onyanserat och problematiken med stoppregler diskuteras inte just här. I flera av de följande fallen kommer Regeringsrättens praxis gällande skatteflyktslagens tillämplighet vid kringgående av stoppregler klarna och förtydligas. Detta fall från 1990 kan inte sägas vara prejudicerande idag (varför jag har valt att hålla detta referat kort) men däremot är det intressant att se att problematiken med ”lagstiftningens grunder” har följt tillämpningen av skatteflyktslagen sedan länge.

⁷⁷ Bergström, SN nr 6 1991, s 403-407, Tolkning och tillämpning av skattelag.

6. 3 RÅ 1994 ref. 56

Marianne G hade i juni 1988 köpt 5 000 aktier i Förvaltnings AB Bolact för sammanlagt 264 075 kr. Den 2 september 1988 erhöll hon utdelning på sina andelar med 239 000 kr. Samma dag sålde hon andelarna för 11 140 kr. I sin självdeklaration för inkomståret 1988 redovisade Marianne G en reaförlust vid försäljningen av aktierna i Bolact å 252 935 kr (jfr 264 075-11 140). Marianne G kvittade reaförlusten mot reavinster på andra aktier. Utdelningen på aktierna i Bolact, 239 000 kr, tog hon upp som inkomst av kapital och kvittade den mot skuldräntor.

Rättsfallet handlade om ett kringgående av 1986 års stopplagstiftning om beskattning vid avyttring av andelar i s.k. avkastningsfonder. Genom stopplagstiftningen förhindrades att avkastningsfonderna utnyttjades genom förfaranden som innebar att realisationsvinster omvandlades till kapitalintäkter genom växling av inkomstslag. Den som hade en skattepliktig realisationsvinst och ett underskott i inkomstslaget kapital kunde undgå avdragsbegränsningar då realisationsvinsten omvandlades till en kapitalintäkt och därmed kunde kvittas mot kapitalunderskottet. Stoppreglerna innebar att beskattning vid avyttring av en andel i en avkastningsfond i fortsättningen skulle ske i inkomstslaget kapital.

Strax efter stopplagstiftningens ikraftträdande lanserades den s.k. *utdelningsfonden* på den svenska marknaden och under de två följande åren användes denna fondvariant för att omvandla realisationsvinster till kapitalintäkter för en förmånligare beskattning.

Regeringsrätten prövar förfarandet mot skatteflyktsklausulen (SFS 1983:75) och konstaterar att de två första rekvisiten, 1) en icke oväsentlig skatteförmån som 2) var det huvudsakliga skälet till förfarandet, är uppfyllda. Det tredje rekvisitet motsvarar det som idag återfinns i 2 § 4 p skatteflyktslagen, om lagstiftningens grunder. Regeringsrätten tolkar departementschefens uttalande i prop. 1982/83:84 så, att de i frågan berörda skattereglerna, är stopplagstiftningen om utdelningsfonder, och skattelagstiftningens allmänna syfte får man söka i förarbetena till 1982 års skattereform.

Regeringsrätten hänvisar till ett liknande äldre mål, RÅ 1990 ref. 101 där rätten uttalar att förfaranden som i sak är *identiska* med sådana som den tillämpliga stopplagstiftningen försöker förhindra, skall anses strida mot lagstiftningens grunder. Enligt Regeringsrätten i detta 1994 års fall, var inte de transaktioner som den skattskyldiga hade vidtagit att anse som identiska med det i stopplagstiftningen avsedda förfarandet, eftersom den skattskyldiga hade köpt och sålt *andelar i ett aktiebolag*. Det poängterades också i domskälen att lagstiftaren sedan tidigare känt till det ifrågavarande förfarandet men valt att inte ingripa mot det. Regeringsrätten gör alltså skillnad på att äga sådana finansiella instrument som fonder och på ett direkt ägande av aktier och förfarandet kunde därför inte anses strida mot lagstiftningens grunder.

6. 3. 1 Analys

Att stoppreglerna är byggda för att stoppa en viss typ av förfaranden, måste innebära att de varianter som inte anges i regeln har lämnats utan avseende från lagstiftarens sida. Eftersom stoppregler är specifika till sin karaktär, är det i det närmsta omöjligt att i dem få in alla variationer på möjliga tillvägagångssätt för kringgående av stoppregeln.

Det kan faktiskt hävdas, att det just i dessa fall borde vara idealiskt att använda sig av skatteflyktslagen. Jag anser att domstolen här kunde ha använt sig av möjligheten att se till lagstiftningens bakomliggande syfte, dvs. att hindra inkomstväxlingar, och därigenom förklarar förfarandet som angripbart med skatteflyktslagen. Det verkar dock inte finnas någon möjlighet att genom skatteflyktslagen utvidga stoppregler genom att hänvisa till regelns bakomliggande syfte, vid det fall förfarandet sedan tidigare varit känt för lagstiftaren. Eftersom denna praxis senare fastställts, i RÅ 2001 ref. 66, får det antas att så länge skatteflyktslagen är utformad som den är idag, kan inte stoppregler utvidgas med hänsyn till det bakomliggande syftet om inte förfarandet i sak är identiskt med det i stoppregeln uttryckta.

6. 4 RÅ 1995 ref. 84

Jan A hade deltagit i ett upplägg som gick ut på att aktier förvärvade före en planerad emission av konvertibla skuldebrev avyttrades kort efter det att företrädesrätten till teckning utnyttjats, med en stor realisationsförlust som följd. Frågan var om anskaffningskostnaden i sin helhet skulle anses hänförlig till aktierna eller kostnaden skulle fördelas mellan aktierna och konvertiblerna, genom en tillämpning av skatteflyktslagen.

Regeln som hade kringgåts var den nu upphävda 36 § 9 st, punkten 2b KL som behandlade företrädesrätt till teckning av bl.a. konvertibelt skuldebrev, vilken grundades på aktieinnehav i bolaget. Enligt regeln skulle sådana konvertibler anses anskaffade utan kostnad.

Enligt förarbetena infördes regeln i förenklingssyfte. Bestämmelserna innebar att moderaktiernas anskaffningsvärden inte förändrades vid en emission utan lades till grund för reavinstberäkningen efter avyttring av moderaktierna. Tanken i förarbetena var att konvertiblerna (eller aktier erhållna p.g.a. konvertiblerna) i motsvarande mån skulle bli hårdare reavinstbeskattade. Lagstiftaren var väl medveten om att regeln gav möjlighet till skatteplanering på så sätt, att moderaktierna kunde säljas till ett pris som innebar en avdragsgill förlust.⁷⁸

Det faktum att Jan A hade bestämt priset med hänsyn till både den förestående emissionen och de ekonomiska verkningarna av transaktionen,

⁷⁸ Prop. 1989/90:110, s 437 ff.

kunde enligt Regeringsrätten inte föranleda en tillämpning av skatteflyktslagen.

Regeringsrätten menade att möjligheten till skatteplanering som den nya lagstiftningen hade givit upphov till inte kunde sägas stå i strid med grunderna till reavinstbeskattningen eftersom lagstiftaren hade varit medveten om att reglerna kunde utnyttjas på detta vis och valt att avstå från åtgärder.

6. 4. 1 Analys

Bergström menade att Regeringsrätten kunde ha valt att fördela anskaffningskostnaden mellan moderaktierna och konvertiblerna eftersom det hade varit en naturlig tolkning av lagregeln. Men eftersom det verkade finnas en tyst accept från lagstiftarens sida, till att skatteregeln utnyttjades på det sättet, så ansåg Bergström att det var rimligt att inte tillämpa skatteflyktslagen på förfarandet.⁷⁹

I förarbetena hade lagstiftaren diskuterat möjligheterna till skatteplanering, men avstått från att låta lagstiftningen omfatta även denna typ av förfaranden. I detta fall var det fråga om lagstiftning i syfte att förenkla, vilket förklarar varför lagstiftaren avstod från att göra reglerna allt för tungrodda och därför inte utvidgade bestämmelsen. Två principiella slutsatser kan alltså dras;

- Regler som är till för att förenkla för den skattskyldige och/eller för rättstillämparen kan inte ”kompliceras” genom skatteflyktslagen och utvidgas till att omfatta även sådana situationer som enligt lydelsen inte kan sägas omfattas.
- När lagstiftaren i förarbetena har diskuterat uppkomna skatteplaneringsmöjligheter men avstått från att lagstifta kring dem, kan inte sådan skatteplanering sägas strida mot lagstiftningens grunder.

Att den kringgånga regelns grundsyfte kan få betydelse för tillämpningen av skatteflyktslagen förtydligas här. Det är inte bara stopplagstiftning som begränsar skatteflyktslagens räckvidd utan även en sådan förenklande regel som i fallet, kan ge ett ökat utrymme för skatteplanering. Enligt Regeringsrätten verkar det strida mot förenklingssyftet, att tillämpa skatteflyktslagen här.

6. 5 RÅ 2001 ref. 66

Med anledning av ett överklagat förhandsbesked tog Regeringsrätten ställning till följande förfarande: två fysiska personer, F.C och T.R, ägde 89,7% respektive 10,3% av det svenska bolaget ABA, som i sin tur ensam

⁷⁹ Bergström, SN nr 6 1996, s 359, Tolkning och tillämpning av skattelag.

äger ABX. ABX äger till 55% av bolaget ABC. Övriga 45% ägs av den utländska koncernen B. Dessutom äger F.C och T.R varsitt holländskt bolag, D och E som tillsammans med koncernen B äger ytterligare ett holländskt bolag F.⁸⁰

Avsikten var att låta de två holländska företagen D och E bilda ett nytt svenskt bolag Nya AB och sedan överlåta ABC till Nya AB till underpris. På så sätt undveks reglerna i 53 kapitlet IL om beskattning till marknadsvärdet av underprisöverlåtelser från fysiska personer till deras egna bolag.

Tre frågor ställdes, varav den av vikt för denna uppsats var om förfarandet kunde anses strida mot syftet med stoppregeln i 53:6-7 IL på sådant sätt att lagen mot skatteflykt blev tillämplig.

RSV hävdade att skatteflyktslagen var tillämplig då strukturen bara tillkommit för att kringgå befintlig "stoppregel" – att förfarandet endast utgjorde en omväg för att undgå beskattning till marknadspris i enlighet med 53 kapitlet IL.

Sökanden menade istället att "stoppregeln" i 53:6-7 IL anger att beskattning endast skall ske i två situationer;

1. När aktieägaren till sitt eller närståendes utländska juridiska person överlåter reavinstbeskattad egendom
2. När aktieägaren överlåter egendom till ett svenskt bolag som ägs av den utländska juridiska personen.

Regeln kom i och med lagändringen genom SFS 1999:643 att omfatta överlåtelser även till svenska bolag som ägs av utländska juridiska personer – på förvärvarsidan omfattas alltså indirekt ägande genom utländska juridiska personer. På överlåtarens sida gjordes dock inte motsvarande förändring. Eftersom lagstiftaren ansett sig tvungen att komplettera "stoppregeln" med denna bestämmelse indikerar lagstiftaren sin uppfattning att regeln är uttömmande reglerad. I annat fall hade någon komplettering på förvärvarsidan inte varit nödvändig. Sökanden hänvisade också till utgången i mål RÅ 1991 not. 372 och menade att skatteflyktslagen därför inte kunde vara tillämplig i detta fall.

SRN diskuterade både huruvida förfarandet stred mot syftet med uttagsbeskattningen samt syftet med 53 kapitlet IL och kom fram till att förfarandet låg inom ramen för vad som uttryckligen finns reglerat angående omstruktureringar av företag och att en taxering på grundval av förfarandet då normalt inte anses strida mot grunderna för uttagsbeskattning. SRN fann att förfarandet inte stred mot syftet med 53 kapitlet IL, då det där uttryckligen är reglerat under vilka villkor som den underprisöverlåtelser kan ske utan uttagsbeskattning. Det rörde sig således om en avvägning

⁸⁰ Se Bilaga A för flödesschemat över transaktionerna.

mellan syftet med två olika regelsystem och då förfarandet inte stred mot den ena lagstiftningens syften kunde skatteflyktslagen inte tillämpas.

SRN framhävde att reglerna som behandlar denna typ av förfarande just omarbetats i och med införandet av IL och att det ifrågavarande förfarandet inte har reglerats i IL eller nämnts i dess förarbeten. SRN ansåg därför att förfarandet inte stred mot lagstiftningens syfte. En ledamot i skatterättsnämnden var skiljaktig och ansåg att syftet med 53 kapitlet IL var att förhindra överlåtelser till underpris av kapitalbeskattad egendom till utländska juridiska personer (eller dess svenska dotterbolag) som inte träffas av kapitalvinstbeskattning i Sverige, han menade att eftersom överlåtelser till ABX endast var en omväg för att undvika reglerna om beskattning till marknadsvärdet av underprisöverlåtelser, så borde skatteflyktslagen tillämpas för att förhindra detta. Regeringsrätten höll dock SRN:s linje och fastställde förhandsbeskedet.

6. 5. 1 Analys

SRN verkar lägga stor vikt vid huruvida det var lagstiftarens mening eller inte att förfarandet skulle omfattas. SRN drog slutsatsen att så inte kunde vara fallet eftersom 53 kapitlet IL hade omarbetats men att förfarandet ifråga då inte hade inkorporerats i regeln eller ens diskuterats i förarbetena. SRN analyserar alltså den bakomliggande lagstiftarviljan.

I diskussionerna i doktrin kring detta fall har exempelvis Bergström ansett att den skiljaktiges resonemang var riktigt – Bergström menade att rättstillämparen med stöd av avtalstolkningsprinciper hade kunnat frångå försäljningen till ABX rättslig verkan eftersom denna endast utgjorde ett osjälvständigt led.⁸¹

Hultqvist å sin sida ansåg att eftersom den nya skatteflyktslagen efter omarbetningen inte längre innehöll ett sådant omvägsrekvisit, så var inte heller en diskussion kring huruvida rättshandlingarna utgjorde sådana omvägar intressanta i förhållande till skatteflyktslagens tillämplighet.⁸²

Den slutsats som kan dras av avgörandet är att skatteflyktslagen inte torde kunna tillämpas på förfaranden som går utanför en stoppregel om denna klart och tydligt anger vilka förfaranden som omfattas av regeln.

Rekvisitet ”lagstiftningens syfte” har av SRN tolkats som ”lagstiftarens vilja”, trots hänvisningen till bestämmelsernas allmänna utformning. Eftersom inget hade sagts eller gjorts för att täppa till luckan i reglerna om underprisöverlåtelser – trots att lagstiftaren hade haft tillfälle och känt till möjligheterna med luckan - så ansågs denna lucka utgöra ett avsett utrymme för skatterättsligt legitim skatteplanering.

⁸¹ Bergström SN 2002 nr 6, s 292, Tolkning och tillämpning av skattelag.

⁸² Hultqvist, Den nya skatteflyktslagen – vad har hänt?, i Festskrift till Lindencrona, s 203 ff.

6. 6 RÅ 2001 ref. 12

Ett bolag som bedrev konsultverksamhet inom IT-branschen, avsåg att erbjuda samtliga anställda med en anställningstid överstigande sex månader att teckna förlagslån med konvertibla vinstandelsbevis i bolaget. Vinstandelslån-bestämmelsen i 2 § 9 mom. SIL ansågs inte tillämplig eftersom även aktieägare i bolaget erbjöds sådant förlagslån. Hade lånet emitterats i svenska kronor hade fåmansföretagsreglerna i dåvarande 3 § 12 mom. SIL varit tillämpliga, genom att det då omfattats av de instrument som räknas upp i 27 § 1 mom. I och med att det skulle emitteras i euro föll det emellertid utanför detta stadgande. Frågan uppkom då om skatteflyktslagen kunde tillämpas.

Efter att ha konstaterat att de tre första rekvisiten i klausulen var uppfyllda övergick SRN till att diskutera huruvida syftet med de ovan nämnda reglerna hade kringgåts.

Först konstaterades att hänvisningen i 3 § 12 mom. till 27 § 1 mom. fanns i SFS 1990:651, varvid vinstandelslån oavsett valuta fanns med. Efter ändring av 27 § 1 mom SIL (genom SFS 1990:1422) omfattade regeln dock endast vinstandelsbevis i svenska kronor. När även 3:12-reglerna ändrades, kommenterades inte det faktum att tillämpningsområdet hade minskat. Eftersom reglerna hade genomgått en omfattande renovering menade SRN att frågan om det minskade tillämpningsområdet åtminstone borde ha övervägts eftersom andra utvidgningar gjordes. Eftersom lagstiftaren inte hade vidtagit någon åtgärd trots att problematiken tidigare hade tagits upp i lagstiftningen och därmed måste anses vara känd för lagstiftaren utgick SRN från att det vidtagna förfarandet inte kunde anses strida mot lagstiftningens syfte. Regeringsrätten gjorde samma bedömning utan att ändra domskälen.

6. 6. 1 Analys

SRN gör alltså en analys av huruvida det är troligt att lagstiftaren hade åsyftat att vinstandelslån emitterade i euro inte skulle omfattas eller om det är fråga om en lagstiftarlapsus. SRN kommer fram till att förfarandet med lån-emitteringar i euro måste ha varit på tapeten vid lagstiftningsarbetet vid förändringarna av fåmansföretagsreglerna men att det varken i lagtext eller i förarbeten ges några kommentarer i frågan och att det därför inte kan sägas omfattas av lagstiftningens syfte.

Det verkar som om SRN försöker tolka lagstiftarens intention och inte lagstiftningens syfte så som det framgår av bestämmelsernas allmänna utformning – som det anges i skatteflyktslagen 2 § 4 p.

Bergström menade att SRN:s domskäl gav uttryck för en uppfattning att lagstiftarens passivitet inte borde belasta den skattskyldige och en tolkning av det fjärde rekvisitet som lyfte fram lagstiftningens samlade syfte.⁸³

En annan uppfattning står Hultqvist för: Att SRN använder sig av en hypotetisk lagstiftarvilja vid tillämpning av skatteflyktslagen 2 § 4 p kan inte anses stå i överensstämmelse med det som uttrycks i rekvisitet och inte heller det som anges i förarbetena till skatteflyktslagen.⁸⁴

Passiviteten (eller snarare frånvaron av aktivt ingripande) från lagstiftarens sida tolkas här alltså till förmån för den skattskyldige eftersom det varken i lagregelns lydelse eller i dess förarbeten sades att emitteringar i euro skulle omfattas. SRN verkar anse att om det faktiskt var tänkt att vinstandelslån emitterade i euro skulle omfattas av den ifrågavarande regeln, så borde detta ha uttryckts i lagtexten, eftersom det tidigare fanns en sådan reglering.

Min principiella slutsats av detta rättsfall blir:

När lagstiftaren har avstått från eller missat att reglera en typ av förfarande som av har omfattats av äldre lagstiftning, kan ett sådant förfarande inte angripas med skatteflyktslagen. Detta torde alltså skapa utrymme för legitim skatteplanering. Lagstiftarens passivitet lades den fiskala sidan till last i detta fall och kanske kan man uttrycka det som följer: Vid tvivel om lagstiftarens avsikt gällande en skatteregels tillämpningsområde, skall den fiskala sidan belastas.

6. 7 Länsrättens avgörande i mål nr 279-07

SKV har här gjort nedslag på ett skatteupplägg, som behandlade upprepade interna aktieöverlåtelser som används för att kringgå 3:12-reglerna (fåmansföretagsreglerna).

GM ägde 51 % av aktierna i företaget Bygg, där han i enlighet med fåmansföretagsreglerna i 57 kapitlet IL varit verksam i betydande omfattning. GM köpte sedan 51 % av aktierna i två andra bolag, Förvaltning och Fastigheter. GM överlät kort därefter sina aktier i Bygg till Fastigheter och GM tog upp vinsten både till tjänste- och kapitalbeskattning, allt i enlighet med 57 kapitlet. Fastigheter sålde sedan Bygg till en utomstående köpare och gjorde en vinst på ca 4,4 miljoner kronor. GM sålde efter detta sina aktier i Fastigheter till Förvaltning utan vinst och slutligen såldes Förvaltning till en utomstående köpare och här uppkom en vinst på ca 2,4 miljoner kronor. Denna vinst tog GM upp som kapitalvinst och motiverade detta med att han inte hade varit verksam i det sålda bolaget Förvaltning. SKV invände mot GM:s förfarande och beslutade att taxering enligt 57 kapitlet IL skulle ske eftersom SKV menade att GM hade haft stor påverkan på vinstgenereringen även i Förvaltning, och därmed varit betydande

⁸³ Bergström, SN 2002 nr 6 s 291, Tolkning och tillämpning av skattelag.

⁸⁴ Hultqvist, SvSKT 2005 s 315, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt.

verksam i detta företag. I andra hand yrkade SKV på en tillämpning av skatteflyktslagen, och menade att de tre första rekvisiten utan tvekan var uppfyllda och yttrade följande om det fjärde:

”Vidare ska syftet med tillämplig bestämmelse eller med bestämmelse som har kringgåts beaktas. En skatterättslig princip är att arbetsersättning i fåmansföretag ska beskattas likformigt med löneinkomster för personer med höga löneinkomster. Att denna princip har kringgåts genom förfarandet är uppenbart. [...] Sammanfattningsvis utgör åtgärden att först avyttra andelarna i Fastighet till Förvaltning och därefter direkt avyttra Förvaltning till utomstående ett kringgående. Förfarandet strider både mot lagstiftningens syfte som det framgår av de allmänna bestämmelserna och de bestämmelser i 57 kap. som är direkt tillämpliga.”⁸⁵

GM invänder i sitt yttrande, att eftersom lagstiftaren inte har följt upp SKV:s publicerade upplägg med någon ny lagstiftning eller ändringar i den befintliga lagstiftningen – trots att förfarandena måste anses som kända både för allmänheten och för lagstiftaren, så kan inte heller förfarandet med upprepade interna aktieöverlåtelser anses strida mot lagstiftarens syfte. SKV:s replik på det är att det faktum att SKV har publicerat upplägg som anses som felaktiga på hemsidan och att lagstiftaren därför borde känna till förfarandet, inte påverkar möjligheten att angripa det med skatteflyktslagen. SKV menar att det inte är möjligt för lagstiftaren att införa särregleringar för alla typer av förfaranden.

I sina domskäl kommer Länsrätten, föga förvånande, fram till att GM inte kan anses som verksam i betydande omfattning i Förvaltning eftersom sådan kapitalförvaltning i tidigare praxis⁸⁶ inte har ansetts som kvalificerande.

Med det klarlagt, tar länsrätten upp frågan om förfarandet kan angripas med genomsyn, men kommer fram till att det inte är möjligt med tanke på att det inte är fråga om rättshandlingar med en dold innebörd.

Sist prövar rätten förfarandet mot skatteflyktslagen, och konstaterar att det är uppenbart att de tre första rekvisiten är uppfyllda. Det fjärde rekvisitet menar rätten vid en första anblick anses som uppfyllt eftersom förfarandet innebär att den skattskyldige medverkar till att undkomma fåmansföretagsreglerna. Rätten instämmer i SKV:s antagande om att fåmansföretagsreglerna utgör en skatterättslig princip.

Länsrätten ansåg att eftersom förfarandet med upprepade interna aktieöverlåtelser redan i dnr Fi 2000/1468 påtalades för lagstiftaren och sedan har problematiken med förfarandet avhandlats både i SOU 2002:52 (s 441) och prop. 2005/06:40 (s 60 ff.). Skatteverket har även publicerat förfarandet under rubriken ”Skatteupplägg” och menar att detta är ett tveksamt förfarande med hänsyn till dess skatteundandragande karaktär.

I prop. 2005/06:40 ansåg regeringen att 57 kapitlet IL om fåmansföretag skulle bli allt för komplex om man utvidgade regelverket till att även

⁸⁵ Länsrätten i Kronobergs län, Mål nr 279-07.

⁸⁶ T.ex. RÅ 2004 ref. 61, RÅ 2004 not. 125, RÅ 2004 not. 162.

omfatta sådana upprepade interna aktieöverlåtelser. Man ansåg också att en sådan utvidgning skulle behäftas med kontrollproblem och tillämpningsproblem och lagstiftaren valde då att inte lagstifta i ärendet.

Den 19 september 2007 lades det fram en ny lagrådsremiss, där den nya regeringen återigen föreslår en sådan ändring av fåmansföretagsreglerna så att de upprepade interna aktieöverlåtelserna inte skall medföra att kvalificerade aktier konverteras till okvalificerade. I remissen anses att detta förfarande utgör oacceptabel skatteplanering.

Länsrätten menar att lagstiftarens beteende och grad av aktivitet, i fråga om att försöka komma åt transaktioner/transaktionskedjor som ger icke avsedda skatteförmåner, har betydelse för bedömningen huruvida skatteflyktslagen skall tillämpas och hänvisar till äldre praxis (RÅ 1994 ref. 56 och RÅ 1995 ref. 84). Om lagstiftaren inte har angripit kända skatteundandragande förfaranden med ny lagstiftning, skall inte heller skatteflyktslagen kunna tillämpas eftersom den är till för att det inte skall gå att undkomma beskattningen genom förfaranden som inte var kända vid den kringgångna regelns tillkomst.

Då lagstiftaren i detta fall länge har varit medveten om förfarandet med upprepade interna aktieöverlåtelser utan att ingripa, så kan inte skatteflyktslagen i detta fall tillämpas.

6. 7. 1 Analys

Eftersom detta är ett länsrättsavgörande, väljer jag att inte dra allt för höga växlar på dess slutsatser – men det är det enda fall som direkt tar upp problematiken i min frågeställning. För mig framstår det som ett ovanligt klarsynt och väl genomarbetat fall. Tolkningen av äldre praxis tycker jag framstår som rimlig och korrekt.

Jag måste dock anmärka på SKV:s och länsrättens antagande, om att fåmansföretagsreglerna utgör en skatterättslig princip. De skatterättsliga principerna är få till antalet och mycket övergripande till sin karaktär. De anger ramarna för det svenska skattesystemet. En av dessa principer, är neutralitetsprincipen och det är min uppfattning att fåmansföretagsreglerna är sprungna ur denna skatterättsliga princip. Det skall inte spela någon roll vilken företagsform som väljs, därför att det skall föreligga skatterättslig neutralitet mellan dessa former.⁸⁷ Fåmansföretagsreglerna i sig är inte en skatterättslig princip utan endast ett uttryck för en sådan.

Huruvida fåmansföretagsreglerna utgör en princip eller inte, kan verka perifert men enligt förarbetena till skatteflyktslagen så är det just sådana skatterättsliga grundläggande principer som hänvisas till i rekvisitet ”lagstiftningens syfte”. Om rätten anser att fåmansföretagsreglerna utgör en

⁸⁷ Jfr. Lodin m.fl. Inkomstskatt del 2, s 363.

sådan princip så borde de kunna dra den slutsatsen att förfarandet strider mot denna princip och att skatteflyktslagen därför kan tillämpas. Så gör alltså inte länsrätten utan analyserar istället huruvida förfarandet varit känt för lagstiftaren och om lagstiftaren haft tillfälle att åtgärda problemet.

Även i detta fall verkar det som att länsrätten funderar över huruvida det är lagstiftarens avsikt att möjligheterna med upprepade interna aktieöverlåtelser skall finnas. Rätten lade vikt vid följande punkter:

- Lagstiftaren hade länge varit medveten om möjligheterna med att genom upprepade interna aktieöverlåtelser undkomma fåmansföretagsreglerna.
- Trots kännedomen om dessa möjligheter har lagstiftaren medvetet inte ingripit med att lagstifta i frågan.
- Lagstiftaren hade frågan uppe till bedömning men avstod medvetet från att reglera den, prop. 2005/06:40 eftersom reglerna skulle bli komplexa och tungrodda.
- Lagstiftaren avser nu att reglera området, länsrätten hänvisar till en lagrådsremiss, ”Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007-2009”, där regeringen anser att förfarandet utgör oacceptabel skatteplanering.

Att lagstiftaren var *medveten* om förfarandet och *medvetet* valde att inte lagstifta om detta tycker jag är intressanta tankegångar från länsrättens sida. Borde det inte snarare vara intressant, huruvida den *skattskyldige* var medveten om att förfarandet kunde anses som skatteflykt, när dels skatteflyktslagen till sin lydelse är vag, och dels när fåmansföretagarreglerna faktiskt inte vid tillfället omfattar upprepade interna aktieöverlåtelser? Borde det inte ställas högre krav på lagstiftarens medvetenhet och i så fall reaktion på denna medvetenhet?

Eftersom lagstiftaren genom lagrådsremissen är på väg att utvidga regelverkets tillämpningsområde till att omfatta sådana upprepade interna aktieöverlåtelser, bör detta förfarande till dess att den utvidgande ändringen införs anses som skatteplanering som inte kan angripas med skatteflyktslagen.

7 Aktivitetsgradens betydelse

7. 1 Inledning

Kapitlet är en sammanfattande analys av kapitel 5 och 6 och här har jag mot bakgrund av mina studier av förarbeten och praxis byggt förenklade modeller för hur lagstiftningens syfte borde tolkas med hänsyn till aktivitetsgraden hos lagstiftaren.

7. 2 Aktiv lagstiftare – motivlagstiftning?

Dessa modeller kännetecknas av att lagstiftaren åtminstone borde ha varit medveten om problemet eller i förarbetena faktiskt har diskuterat det ifrågasättande skatteundandragande förfarandet.

7. 2. 1 Medveten lagstiftare

Modell 1 Konkreta förarbetsuttalanden

Om lagstiftaren i förarbetena har uttryckt att ett visst förfarande inte skall anses omfattas av regelns syfte brukar detta anses som fullt legitim skatteplanering.

Detta är den logiska slutsatsen man måste dra, med hänsyn till kraven på förutsebarhet. Den skattskyldiga måste kunna utgå ifrån att förarbetsuttalanden är förtydliganden och att man skall kunna följa dem utan att riskera att hamna i skatteflyktskategorin.

Modell 2 Utrett men inga ändringar

När lagstiftaren vid flera olika tillfällen och i flera instanser har diskuterat det aktuella skatteflyktsförfarandet men ändå inte ingripit med lagstiftning är skatteflyktslagen inte tillämplig.⁸⁸

Modell 3 Nyligen ändrad lagstiftning

När lagstiftningen nyligen har varit föremål för förändringar, utan att det ifrågasättande förfarandet har nämnts i förarbetena eller i lagens ordalydelse, kan man inte med skatteflyktslagen angripa förfarandet.⁸⁹

⁸⁸ Jfr Länsrättens avgörande i mål nr 279-07.

⁸⁹ Jfr RÅ 2001 ref. 66.

Modell 4 Förenklingslagstiftning

Lagstiftaren har i förarbetena diskuterat olika möjligheter till skatteplanering men har avstått från att lagstifta kring dessa för att inte skapa ett allt för komplext regelsystem. Här kan inte skatteflyktslagen tillämpas.⁹⁰

7. 3 Passiv lagstiftare – in dubio contra fiscum?

När det inte i förarbetena finns några ledtrådar som anger i vilken riktning lagregeln skall tolkas, bör huvudregeln vid rättstillämpningen vara att den fiskala sidan skall bära ansvaret för oklarheten. Skatteflyktslagen kan då inte bli tillämplig på förfarandet. Man kan diskutera huruvida det kan anses finnas en in dubio contra fiscum-princip ("vid tvivel belastas den fiskala sidan") på skatteflyktslagens område. Om lagstiftaren har gjort ett misstag och inte reglerat ett visst förfarande eller om en tydlig regel de facto inte omfattar det ifrågavarande förfarandet, så skall inte osäkerheten om lagregelns tillämpningsområde belasta den skattskyldiga personen.

7. 3. 1 Medveten lagstiftare

Modell 5 Lagstiftarlapsus

När lagstiftaren har avstått från eller missat att reglera en typ av förfarande som av har omfattats av äldre lagstiftning, kan ett sådant förfarande inte angripas med skatteflyktslagen. Lagstiftarens missar skall alltså belasta den fiskala sidan. En lagstiftarlapsus ger utrymme för legitim skatteplanering.⁹¹

7. 3. 2 Omedveten lagstiftare

Modell 6 Stoppregel

Förfaranden som innebär ett kringgående av en stoppregel, som nyligen har omarbetats men utan att förfarandet ifråga har inkorporerats i regeln, eller ens diskuterats i förarbetena, kan inte angripas med hjälp av skatteflyktslagen.⁹² I äldre praxis har dock stoppregelns bakomliggande syfte kunnat användas för att extendera stoppregelns tillämpningsområde.⁹³

⁹⁰ Jfr RÅ 1995 ref. 84.

⁹¹ Jfr RÅ 2001 ref. 12.

⁹² Jfr RÅ 2001 ref. 66.

⁹³ Jfr RÅ 1990 ref. 22.

8 Avslutande kommentarer

8. 1 Inledning

När jag påbörjade arbetet med min examensuppsats var min tanke att det vid tillämpningen av skatteflyktslagen borde vara en avgörande faktor huruvida lagstiftaren varit aktiv eller passiv i förhållande till det ifrågavarande förfarandet. Jag kan inte påstå att jag skönjer ett sådant mönster utifrån min analys av praxis. Snarare står domstolarna för en anti-analogiserande hållning, där stoppregler inte kan extenderas och förenklingslagstiftning inte kan göras ytterligare komplex.

Den osäkerhet som vilar över skatteflyktslagen 2 § 4 p verkar ha bidragit till en ”in dubio contra fiscum”-princip, vilket innebär att oklarheter i lagstiftningen (både i skatteflyktslagen och i den materiella lagstiftningen) drabbar den fiskala sidan.

Detta är utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv givetvis positivt. Den andra sidan av detta mynt är dock att skatteflyktslagens måltavlor – neutralitet och effektivitet i beskattningen – inte träffas. Kringgående av stopplagstiftning, och utnyttjande av luckor i förenklingslagstiftning, får anses minska neutraliteten i skattesystemet. Om det nu är neutralitet och effektivitet som är syftet bakom skatteflyktslagen så borde det väl finnas en möjlighet att tolka och tillämpa skatteflyktslagen efter dessa syften? Mot detta finns det givetvis rimliga invändningar som jag tidigare har nuddat vid. Är det godtagbart ur ett rättssäkerhetsperspektiv att tolka skattelagstiftning med utgångspunkt i effektivitet?

8. 2 Har lagstiftarens aktivitetsgrad någon betydelse?

Ett av huvudsyftena med min uppsats har varit att undersöka huruvida det finns något samband mellan rekvisitet ”lagstiftningens syfte” och lagstiftarens aktivitetsgrad.

De äldre förarbetena till skatteflyktslagen anger att vid oklarhet om vilket som är ”lagstiftningens syfte”, skall denna oklarhet drabba fiscus. Jag tolkar detta som att skatteflyktslagens osäkerhetsmoment av rättssäkerhetsskäl inte skall belasta de skattskyldiga. Förarbetena anger också att den materiella regelns förarbeten har möjlighet att undanta förfaranden som skulle kunna anses som skatteflykt genom att ange att dessa förfaranden är legitim skatteplanering. Den andra sidan av detta mynt, borde vara att lagstiftaren i förarbetena också med verkan kan ange att förfaranden som inte direkt är uttryckta i skatteregelns lydelse skall anses omfattas av regeln. Då borde

dock inte skatteflyktslagen behöva tillämpas, utan det borde i så fall räcka med vanliga lagtolkningsprinciper. Det är osäkert hur en sådan situation idag skulle bedömas av domstolarna, med tanke på att det hela kan tolkas som motivlagstiftning - något som inte anses tillåtet i svensk skatterätt.

De slutsatser jag har kommit fram till genom att bygga modeller utifrån praxis är att skatteflyktslagen inte träffar sådana förfaranden som innebär ett kringgående av stopplagstiftning, eller som innebär ett utnyttjande av luckor i förenklingslagstiftning. RÅ 1990 ref. 101 anser jag vara överspelat, men hänsyn till nyare praxis. Vid oklarhet i syftet bakom en skatteregel, eller i skatteregelns lydelse, framstår det som att en ”in dubio contra fiscum”-princip inträder på skatteflyktslagens område. En sådan princip verkar inte främja syftena bakom skatteflyktslagen men däremot fungerar den som ett stöd för kraven på rättssäkerhet i beskattningen.

Min övergripande slutsats är att dagens skatteflyktslag inte är en optimal lösning på problemet med skatteundandragande. Rekvisitet ”lagstiftningens syfte” är fortfarande, efter alla försök till förbättring, inte funktionellt. Jag kommer i nästa avsnitt att reflektera över alternativa lösningsmodeller och en alternativ utformning av skatteflyktslagen 2 § 4 p.

8. 3 Skatteflyktslagen och rättsäkerheten – de lege ferenda

Skatteflyktslagen finns till för att motverka de neutralitetsbrister som finns i skattelagstiftningen samt för att effektivisera beskattningen. Likartade situationer skall beskattas lika så beskattningen blir neutral med hänsyn till vilken typ av förfarande eller företagsform du väljer och så att beskattningen blir förutsebar. Om utgångspunkten i inkomstbeskattningen, är att alla likartade fall beskattas lika, borde väl inte en skatteflyktsklausul egentligen behövas? Då skulle de rättstillämpande instanserna istället kunna avgöra att ett visst oreglerat förfarande är likartad med ett redan reglerat förfarande och sedan direkt tillämpa dessa skatteregler på det oreglerade förfarandet – analogi i skatterätten!

I både kapitel 3 och 4 har vi dock sett att legalitetsprincipen och kraven på rättssäkerhet verkar sätta stopp för analog tolkning i den svenska skatterätten. Det är dock berättigat att fråga sig huruvida ett sådant analogiförbud skapar en följsam, logisk och effektiv beskattning.

Om det skulle vara aktuellt att förändra skatteflyktslagen kan det vara intressant att se hur man har löst skatteflyktsproblematiken i andra länder. I bl.a. Norge har domstolarna inte bara en rättstillämpande funktion, utan även en rättsskapande sådan. Där finns det alltså möjlighet för domstolarna att fylla ut den befintliga skatterätten, med t.ex. analogt tolkade situationer,

och på så sätt skapa rätt efterhand som skatteplaneringsidéer sätts på marknaden.⁹⁴

Med tanke på hur traditionen ser ut i de svenska domstolarna ser jag det inte som troligt att möjligheten att analogt tillämpa skattelag skulle missbrukas. Det får dock tillstås, att även om möjligheterna till analog tolkning inte skulle missbrukas, så kan det bli oförutsebart för den enskilde skattskyldige ur det perspektivet att det inte direkt i lagtexten kan utläsas vad som är eller inte är skattepliktiga inkomster/avdragsgilla förluster. Om vi blickar tillbaka på devisen ”likartade fall skall beskattas lika”, så borde det ändå vara möjligt för den skattskyldige att avgöra huruvida det vidtagna förfarandet är mycket likt ett annat redan reglerat förfarande. Att lämna ett större utrymme åt domstolarna att skapa skatteregler genom att utnyttja lagtolkningsmetoder anser jag vara ett möjligt alternativ till en skatteflyktslag, även om det är ett mer oreglerat vapen mot skatteflykten. Eftersom domstolarna i praxis visat sig ovilliga att analogt tillämpa skattelag blir det troligen lika svårt att få dem att göra det som för lagstiftaren att skapa en nyanserad allmän skatteflyktsklausul som faktiskt kan tillämpas på de förfaranden som lagstiftaren anser utgöra skatteflykt.

Som rättsläget ser ut idag ger skatteflyktslagen ändå lagstöd åt analogliknande tolkningsförfaranden vid rättstillämpningen, vilket innebär att skatteflyktslagen möjliggör ett kringgående av ett eventuellt analogiförbud.

Skatteflyktslagen delegerar genom sin vaga karaktär en stor tolkningsarena åt domstolarna – en tolkningsarena som inte verkar förvaltas allt för väl. I praxis är motiveringarna vid tillämpning av skatteflyktslagen magra och ibland saknas motiveringar helt. De korta och onyanserade motiveringarna i domskälen gör att skatteflyktslagen blir ytterligare oförutsebar.

Det finns alltså fler möjligheter till förbättring än att täppa till kryphålen i den materiella skattelagstiftningen eller skärpa och precisera skatteflyktslagens rekvisit – även de rättstillämpande instanserna har en stor möjlighet att ge skatteflyktslagen ett mer förutsebart innehåll. Genom en matigare praxis ger man skattskyldiga och lägre instanser, en möjlighet att göra en snabb och korrekt bedömning av rättsläget. Idag ger praxis på skatteflyktslagens område i princip inget prejudikatsvärde annat än in casu.

Om domstolarna tog det delegerade tolkningsutrymmet på allvar, och utnyttjade det för att fylla ut skatteflyktslagen, skulle oförutsebarheten minska och det skulle bli ett mindre utrymme för missbedömningar både från den fiskala sidan och skattskyldiga.

Det kan dock argumenteras för att den osäkerhet som idag vilar över skatteflyktslagen har en positiv effekt, på så vis att den påkallar en viss försiktighet hos de skattskyldiga. En vagt utformad skatteflyktslag ger skäl

⁹⁴ Rosander, SN nr 11 2007, s 663-677, Repressiva metoder mot skatteflykt.

att tänka två gånger innan en transaktion av skatteundandragande karaktär vidtas. Det är dock frågan om en sådan osäkerhet främjar vare sig den svenska ekonomin eller rättssäkerheten. Problemen med en vag skatteflyktsklausul skapar inte bara oförutsebarhet för de skattskyldiga, utan också en osäkerhet hos rättstillämparen. Skatteflyktslagens analogieffekt verkar i det närmaste "skrämma" domstolarna till att i mycket liten utsträckning använda sig av skatteflyktslagen.

8. 3. 1 Förslag på ändring

Skatteflyktslagen skulle kunna utformas på ett annorlunda vis, på så sätt att lagen uttryckligen fångar upp de förfaranden som innebär ett kringgående av stopplagstiftning, men det ger inte lagstiftaren incitament till att omarbete och förtydliga den befintliga regleringen. Avsaknaden av sådana incitament bidrar till en gråzon där de skattskyldiga inte riktigt kan vara säkra på vilka konsekvenser deras vidtagna rättshandlingar får.

Det fjärde rekvisitetet i skatteflyktslagen 2 § skulle kunna omformuleras på följande vis:

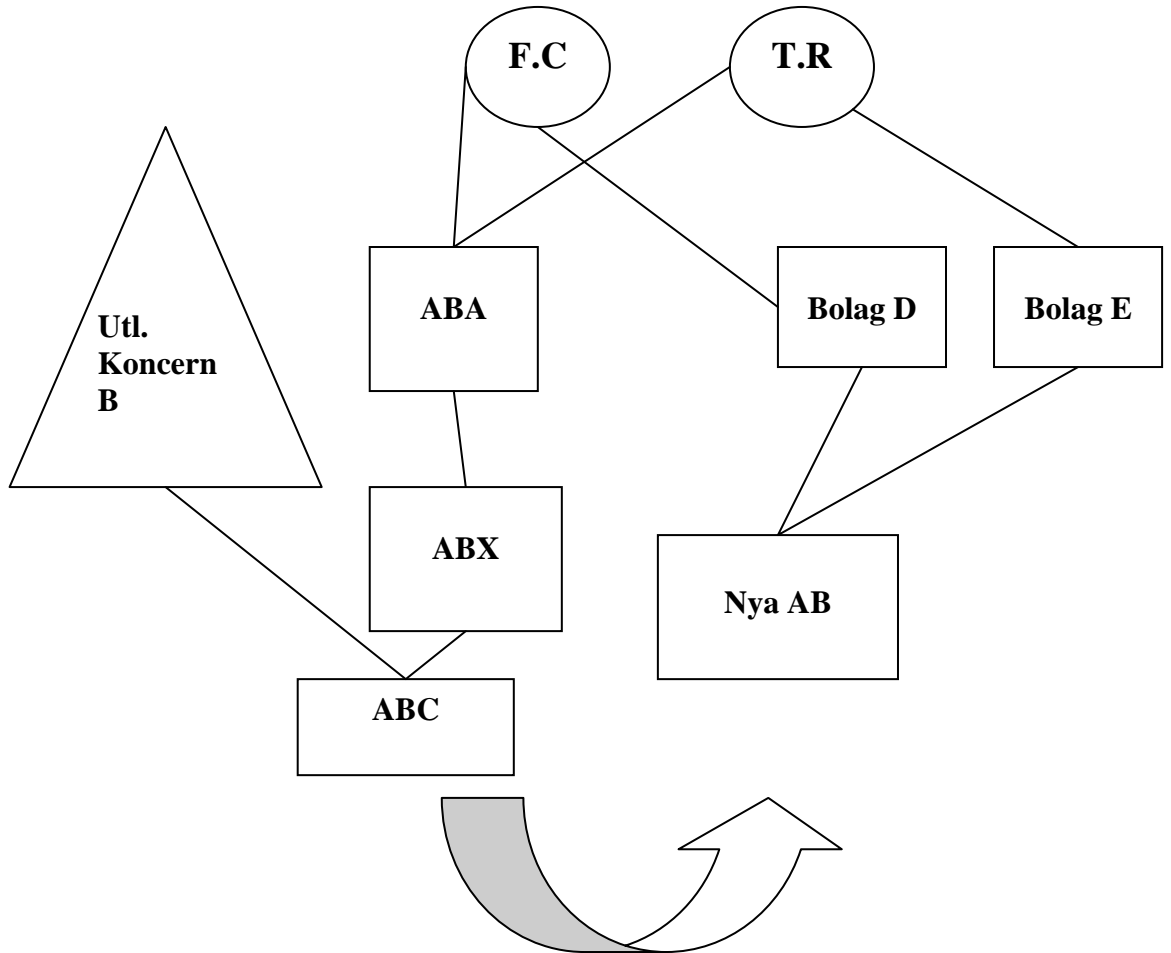
4. en taxering på grundval av förfarandet *skulle strida mot lagstiftningens syfte, som det framgår antingen av de direkt tillämpliga/ kringgånga skattebestämmelsernas bakomliggande motiv eller av skattelagstiftningens allmänna syfte.*

De bakomliggande motiven innebär en direkt hänvisning till regelns förarbeten, vilket rätar ut frågetecknet kring vart syftet skall sökas. Om det inte går att finna något syfte i förarbetena så finns möjligheten att se till skattesystemets allmänna syfte – dvs. de allmänna skatterättsliga principerna. Genom denna omformulering får både domstolar och skattskyldiga klart för sig, att både förarbeten och de allmänna skatterättsliga principerna måste granskas, för att se huruvida förfarandet strider mot syftet. Om lagregeln tydligt hänvisar till förarbeten och de allmänna skatterättsliga principerna om exempelvis neutralitet i beskattningen, så ges det åtminstone tydligare gränser för vart syftet får sökas, och i vilken ordning dessa källor skall användas. Finns det inget bakomliggande motiv i förarbetena, får tillämparen vända sig till de allmänna skatterättsliga principerna för att fastställa huruvida skatteflyktslagen är tillämplig.

En hänvisning direkt till förarbetena kan givetvis öppna upp för motivlagstiftning eller minskade incitament till att reparera brister i den materiella lagstiftningen, men det skulle ändå innebära en ökad klarhet både för domstolar och skattskyldiga, på så sätt att det åtminstone inte finns tvivel om vad skatteflyktslagen 2 § 4 avser. Min samlade inställning är dock, att det inte spelar någon större roll hur tydlig eller otydlig regeln är utformad, om inte domstolarna använder sin möjlighet att komplettera och förtydliga skatteflyktslagens praktiska tillämpningsområde.

Bilaga A

Ägarschema till RÅ 2001 ref. 66:



Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Lagstiftning

Kommunalskattelag (1928:370)

Lag (1980:865) mot skatteflykt

Lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet

Lag (1995:575) mot skatteflykt

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Propositioner

Proposition 1980/81:17, med förslag till lag mot skatteflykt m.m.

Proposition 1982/83:84, med förslag till lag om ändring i lagen (1980: 865) mot skatteflykt.

Proposition 1989/90:110, Reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Proposition 1992/93:127, Vissa frågor om beskattning av inkomst av tjänst.

Proposition 1994/95:209, Kontrolluppgiftsskyldighet vid avyttring av värdepapper m.m.

Proposition 1996/97:170, Reformerad skatteflyktslag.

Proposition 1998/99:15, Omstruktureringar och beskattning.

Proposition 2005/06:40 Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag.

Utredningar

SOU 1923:69, Betänkande om inkomst- och förmögenhetsskatt.

SOU 1963:52, Om åtgärder mot skatteflykt.

SOU 1975:77, Allmän skatteflyktsklausul.

SOU 1989:81, Ny generalklausul mot skatteflykt.

SOU 1993:62, Rättssäkerhet vid beskattningen.

SOU 1996:44, Översyn av skatteflyktslagen.

SOU 2002:52, Beskattning av småföretag.

Övriga offentliga dokument

DS B 1978:6 Lag mot skatteflykt.

Diarienummer Fi 2000/1468.

Lagrådets remiss ”Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007-2009”, 2007-09-19.

Skatteverkets publikationer

Skatteverkets handledningar/Skatterevision 2006 – revisionsmodellen/7 Genomförande/7.1 Första kontakten med företaget/7.1. 1 Information om beslut om revision.

Litteratur

Bergström, Sture, Tolkning och tillämpning av skattelag, Skattenytt 1991, nr 6, s 400-407.

Bergström, Sture, Tolkning och tillämpning av skattelag, Skattenytt 1996, nr 6, s 357-359.

Bergström, Sture, Tolkning och tillämpning av skattelag, Skattenytt 2001 nr 6, s 339-341.

Bergström, Sture, Tolkning och tillämpning av skattelag, Skattenytt 2002 nr 6, s 289-292.

Bergström, Sture, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid? Skattenytt nr 1-2, 2003, s 2-13.

Graff Nielsen, Jacob, Legalitetskravet ved beskatning. De forfatnings- og forvaltningsretlige rammer, Köpenhamn 2003.

Hagstedt Anders, Håkansson Bo, Margulies Harry, Norstedts förlag, Studentlitteratur AB, Lund 1982.

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

Hultqvist, Anders, Skatteflyktslagen – vara eller icke vara? Det *borde* ha varit frågan! Skattnytt nr 10 1995, s 578-590.

Hultqvist, Anders, Den nya skatteflyktslagen – Vad har hänt? i festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik, 2003, s 193-209.

Hultqvist Anders, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt, Svensk Skattetidning, 2005, s 302-321.

Lindencrona, Gustaf, Förarbetenas betydelse vid tolkning av svensk skattelag, Festskrift till Thornstedt 1983, s 491-503.

Ljungman, Seve, Om skattereform och skatterestitution, Uppsala 1947.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silberberg, Christer. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. 10 uppl, Studentlitteratur, Lund 2005.

Lodin, Sven-Olof, Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning Skattenytt nr 9 2007, s 477-490.

Mattsson, Nils, Hur tolkas skattelag, Svensk Skattetidning, 1981, s 291-313.

Mutén, Leif, Lagstiftningens grunder, Svensk Skattetidning, 1992, s 279-283.

Peczenik, Aleksander. Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation. Stockholm 1996.

Peczenic, Aleksander, Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper, Skattenytt 1998, s 536-540.

Smith, Adam, The Wealth of Nations, Book V, 1776.

Strömholm, Stig, Rätt, Rättskällor och Rättstillämpning. En lärobok i allmän rättslära, 5 upplagan, Stockholm 1996.

Rosander, Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, JIBS Dissertation Series No. 040, 2007 Jönköping International Business School.

Rosander, Ulrika, Repressiva metoder mot skatteflykt, Skattenytt 2007 nr 11, s 663-677.

Tikka, Kari S., Om principer vid tolkningen av skattelag, Skattenytt, 2004 nr 11 s 656-663.

Tjernberg, Mats, Regeringsrättens strikta lagtolkning, Skattenytt, 2003 nr 1-2, s 14-22.

Rättsfallsförteckning

Regeringsrättens årsbok, referatmål:

RÅ 1990 ref. 22.

RÅ 1990 ref. 101 I och II

RÅ 1994 ref. 56

RÅ 1995 ref. 84

RÅ 1999 ref. 49

RÅ 2001 ref. 66

RÅ 2001 ref. 79

RÅ 2004 ref. 61

Regeringsrättens årsbok, notismål:

RÅ 1991 not. 372

RÅ 1999 not. 286

RÅ 2004 not. 125

RÅ 2004 not. 162

Övriga rättsfall

Länsrätten i Kronobergs län, Mål nr 279-07.