



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Henrik Melin

”[...] argumentationsvis kunna
hävdas vara vanliga
företagsekonomiska transaktioner
och omstruktureringar” –
ränteavdragsbegränsningarnas
dikotomilogik

Examensarbete
30 högskolepoäng

Mats Tjernberg

Skatterätt

HT 2009

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	6
1.3 Metod	6
1.3.1 Rättsdogmatisk ansats för deskriptiv del	6
1.3.2 Metod för analys	8
1.3.2.1 Om dikotomilogiken	9
1.3.2.2 Dikotomilogik och rättsvetenskap	11
1.4 Frågeställningar	13
1.5 Avgränsningar	13
2 DE PÅ BEGREPPET AFFÄRSMÄSSIGHET KONSTITUERADE REKVISITEN	15
2.1 Introduktion	15
2.2 Ränteavdragsbegränsningarna	15
2.2.1 Det av Skatteverket kategoriserade problemet	15
2.2.2 Förhindrandet av skatteplanering som motiv	17
2.2.3 Lagstiftarens lösning på problemet – införandet av ränteavdragsbegränsningar	18
2.2.3.1 Skatteverkets hemställan	20
2.2.3.2 Finansdepartementets promeoria	28
2.2.3.3 Lagrådets synpunkter	33
2.2.3.4 Propositionen 2008/09: 65	34
2.2.4 Rättsläget efter införandet av ränteavdragsbegränsningarna	38
2.2.4.1 Ränteavdragsbegränsningarnas lydelse	38
2.2.4.2 Förhandsbesked i skatterättsnämnden	41
2.2.5 Hur begreppet ”affärsmässig” avhandlats i doktrinen	44
2.2.6 Begreppet ”affärsmässig” och dess betydelse i inkomstskattelagen	46
2.2.6.1 Uttag ur näringsverksamhet och underprisöverlåtelse	46
2.2.6.2 CFC-reglerna och rekvistet ”affärsmässigt motiverat”	47
3 ANALYS	49

3.1 Att beskriva en dikotomi	49
4 AVSLUTANDE DISKUSSION	60
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	62
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	65

Summary

This essay deals with the new rules regarding restrictions of interest deduction for certain dividends that came into force on the first of January 2009. These new restrictions were brought forth due to certain legislative development in the rulings of the Supreme Administrative Court regarding alleged advanced tax planning based on interest deduction; the law against tax evasion were not applicable.

In spite of new rules regarding restrictions of interest deduction The Council for Advance Tax Rulings ruled that the law against tax evasion were not applicable; the scope of the new restrictions were too narrow to cover altered tax planning set-ups. *Something is rotten in the state of Sweden*, the tax law vocabulary seem to lack adequate criterions that differentiate between “admissible tax planning” and “inadmissible tax planning”.

The main aim of this essay is to examine and analyze the mentioned new restrictions from a dichotomy-based perspective, it sets out from Perelmans New rhetoric and discuss the problem of drawing a linguistic boundary between tax planning and tax avoidance; distinct tax law dichotomy’s seems at the end of the day to be a question of legality.

The essay examines the pro / contra arguments in the government bill regarding the legislative choice of interest deduction restrictions. The conclusion can be drawn that there are no explicit or valid arguments that justifies interest deduction restrictions to be considered as *best practice* in order to effectively fight inadmissible tax planning.

The essay also examines the Business policy-based dichotomy Business purpose / non- business purpose and concludes that the implicit opposite of “Business purpose” (*principally business-motivated*) is arbitrary and oblique why it’s not possible to be defined in a satisfying manner.

Sammanfattning

Uppsatsen tar sin utgångspunkt i de ränteavdragsbegränsningar som infördes i inkomstskattelagen 1 januari 2009. Dess instiftande kan betraktas som ett svar på den praxis som utbildats i Regeringsrätten gällande den kategori av transaktioner som ofta kallas ”räntesnurror”. I två avgöranden, RÅ 2001 ref. 79 (*Kommunmålet*) och RÅ 2007 ref. 85 (*Industrivärden*), befanns denna transaktionskategori inte strida mot lagstiftningens syfte varför skatteflyktslagen inte heller kunde tillämpas.

Uppsatsen tar vidare sin utgångspunkt av skatterättsnämndens avgörande *Kommuninvest*, där en serie transaktioner som renderare systemfrämmande skattelättnader och som vilade på räntesnurrans grundläggande funktionalitet inte kunde underkännas med stöd av skatteflyktslagen. Ifråga om lagstiftningens grunder uttalade Skatterättsnämnden att ränteavdragsbegränsningarna tolkades ha ett snävt tillämpningsområde samt att dess undantagsregel även skall beaktas vid en sådan tolkning. Räntesnurrorna, som kategori betraktade, verkar helt enkelt inte kunna beivras.

Det är således mot bakgrund av detta utbildande av praxis som uppsatsen undersöker om den skatterättsliga vokabulären kan betraktas som otillräcklig när det kommer till att skilja de kategorier av transaktioner och dispositioner som lagstiftaren önskar beivra från de som är tänkta att behandlas som otillåtliga.

Denna undersökning sker utifrån det dikotomibegrepp som bland annat återfinns i Perelmans Nya retorik. Tanken bakom detta är att de skatteskyldiga, av legalitetsskäl, skall kunna utläsa ur lagtexten vilka förfaranden som är tillåtliga respektive otillåtliga, rekvisiten skall således betraktade som motsatspar vara begripliga för kompetenta språk användare. En tillämpning av Perelmans Nya retorik, dikotomilogik, bygger på antagandet att rekvisit är befästa argument och att dessa argument är av normativ-etisk karaktär.

Uppsatsen undersöker både ränteavdragsbegränsningarnas motiv- och regelbild och intresserar sig särskilt för varför lagstiftaren har valt avdragsbegränsningar som lagstiftningsteknik. Slutsatsen i denna del är att det i förarbetena inte står att finna en vare sig adekvat eller explicit motivering till reglernas utformning.

Undersökningen övergår sedan till att undersöka rekvisitet ”huvudsakligen affärsmässigt motiverat” som kriterium för tillåtliga transaktioner och finner att det inte är möjligt att närmare definiera dess motsats på ett tillfredsställande vis.

Förord

Det är förvisso troligt att något sker med texten bakom författarens rygg ifråga om fixerad betydelse, jag har dock svårt att se hur denna kontrollförlust enbart skulle vara av ondo; min handledare Mats Tjernberg och Stiftelsen TOR-Skattenytt tackas därför.

Henrik Melin

Förkortningar

IL	Inkomstskattelagen
p.	Punkt
Prop.	Proposition
Ref.	Referens
RÅ	Regeringsrättens årsbok

1 Inledning

1.1 Bakgrund

De former av transaktionsmönster som kommit att utpekats som s.k. räntesnurror har länge haft en oklar rättslig status, ingen har med enkelhet kunnat utpeka entydigt hur dessa skall kategoriseras och behandlas i skatterättslig mening. Frågan om räntesnurror kan angripas med skatteflyktlagen har prövats i RÅ 2001 ref. 79 (*Kommunmålet*) och RÅ 2007 ref. 85 (*Industrivärden*), denna fråga kom att besvaras nekande då Regeringsrätten fann att transaktionerna inte stred mot lagstiftningens syfte. Det rättsläge som uppkom efter *Industrivärden* har dock inte uppfattats som helt tillfredsställande, nederlaget för fiscus var uppenbart och det var en enkel rättsvetenskaplig uppgift att utpeka svagheter i Regeringsrättens resonemang. Efter hemställan från Skatteverket infördes därför nya ränteavdragsbegränsningar 1 januari 2009, med argumentet att den svenska bolagsskattebasen eroderades tillskapades regler som skulle omöjliggöra den sortens systemfrämmande skatteeffekter som räntesnurrorna gav upphov till. De nya reglerna går i korthet ut på att avdrag för ränta skall kunna nekats i de fall där den skuld och det förvärv som föranleder ränteavdraget inte är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Frågan är då om man efter två avgöranden i Regeringsrätten och en direkt inriktad lagändring med enkelhet kan uttala sig om räntesnurrornas rättsliga status? I skatterättsnämndens förhandsbesked 2009-07-06 (dnr 15-09/D), *Kommuninvest*, prövades frågan huruvida en ny variant av räntesnurror kunde angripas med skatteflyktlagen; frågan besvarades nekande. Enligt min mening är därför rättsläget fortfarande oklart, frågan är om man överhuvudtaget kan tala om någon rättsutveckling mellan *kommunmålet* 2001 och *Kommuninvest* 2009?¹ Den grundläggande svårigheten att beivra räntesnurror tycks vara språkligt betingad, vokabulären för att skilja mellan vad fiscus anser vara önskade och oönskade dispositioner ter sig otillräcklig. Lagstiftaren har i föreliggande fall valt rekvisitet ”huvudsakligen affärsmässigt motiverad” som kriterium för att skilja otillåtna dispositioner från tillåtliga, denna uppsats kommer därför att intressera sig för om detta är ett lämpligt kriterium med hänsyn till dess icke tillåtliga implicita motsats.

Uppsatsens titeln är hämtad ur Skatteverkets hemställan och uttrycker, enligt min mening, på ett träffande vis svårigheterna med att beskriva vad fiscus önskar beivra.

¹ Det är förvisso så att Skatterättsnämndens avgörande är av lägre dignitet, min poäng är dock den att även om frågan ännu inte har prövats av Regeringsrätten så indikerar nämndens avgörande att det ingalunda är självklart hur dessa snurror skall behandlas i rättsligt hänseende.

1.2 Syfte

Uppsatsens övergripande syfte är att definiera, kategorisera och diskutera hur lagstiftaren bemödar sig att särskilja sanktionerade skatterättsliga handlingar och dispositioner från de icke-sanktionerade. Detta kan uttryckas som att lagstiftaren önskar skapa valida dikotomier där något antingen är tillåtligt eller icke tillåtligt enligt skattelagstiftningen. Betecknande för det skatterättsliga rättsområdet är att uttag av skatt måste ha stöd i lag², på skatterättens område skall således legalitetsprincipen härska; legaliteten är således beroende av valida dikotomier och dess kvalitet sätter standarden för rättstillämpning på skatterättens område. Om det inte existerar någon begriplig motsats till avdragsförbudet på vissa typer av ränta kan vi ha att göra med ett legalitetsproblem eftersom utfallet av reglernas tillämpning inte går att förutse på ett tillfredsställande vis.

Föremål för undersökningen är rekvisitet ”huvudsakligen affärsmässiga skäl” vilket, som lagstiftningstekniskt betraktat, är diskutabelt eftersom rekvisitet blir vagt när det väl tillämpas på s.k. verkliga förhållanden³. Uppsatsens syfte är således att, med utgångspunkt i detta rekvisit (snarare rekvisitkategori som har en utländsk motsvarighet i business purpose-doktrinen), undersöka lagstiftarens dikotomilogik och närmare beskriva denna doktrins implikationer i intern skatterätt.

Av detta syfte följer även ett varsamt förhållningsätt till de begrepp som brukar beskriva uppsatsens ämnesområde, i ett tidigare utkast beskrevs dikotomiernas relation till ”skatteundandragande”, en sådan utgångspunkt vore dock att genast befordra bocken till trädgårdsmästare; uppsatsens grundläggande idé är att undersöka begreppen, inte att utgå från dem.

Som syfte betraktat anknyter detta också till ett resonemang där den skatterättsliga framställningens vetenskapliga kvalitet generellt sett inte indikeras av att det redan kända systematiseras⁴.

1.3 Metod

Nedan följer en redogörelse för de två olika metoder som tillämpats vad gäller deskriptiv respektive analytisk del.

1.3.1 Rättsdogmatisk ansats för deskriptiv del

Min första utgångspunkt är att undersökningen skall vara rättsdogmatisk till sin deskriptiva del. Skälet är enkelt och ansluter till Moëlls argument att

² Pahlsson s. 23

³ Hultqvist Notis 29 Augusti 2008

⁴ Jmf. Bergström, Norberg och Pahlsson s. 741

rättsområden som inte behandlats på ett omfattande vis är i behov av systematisering och tolkning⁵, som stöd för den rättsdogmatiska undersökningen ligger således frågan om vad ”affärsmässighet” har för innebörd i inkomstskattelagens mening. En förnuftig uppfattning när det gäller metodkombinat inom rättsvetenskapen är också, som Dahlman påpekat ifråga om ideologikritik, att varje sådan ”...observation tvärtom kräver en rättsdogmatisk bild av gällande rätt”⁶. För min undersökning torde då gälla, analogivis, att jag inte har något att applicera dikotomilogiken på om undersökningen saknar en sådan bild av rätten. Ett annat argument för denna metod följer av uppsatsens frågeställning, att besvara frågan om en dikotomi är valid är att undersöka om en ”...regel är ägnad att förverkliga ett visst mål”⁷.

När så den rättsdogmatiska utgångspunkten är fastställd återstår att precisera metoden, detta är frågor om taktisk ansats och lagtolkningsmetod. Som framställningen visar nedan överlappar frågorna varför (motivbilden) och hur (regelbilden) varandra i förhållande till uppsatsens frågeställning varför jag strävar efter extra tydlighet i denna del.

Med rättsdogmatisk metod avses i denna undersökning den regelorienterade ansatsen⁸ som karaktäriseras av att omformulera ett rekvisit till en fråga (här: vad är affärsmässiga skäl i inkomstskattelagens mening?) och sedan besvara denna med analys grundad på rättskälleläran. Med denna ansats besvaras således frågan hur, men inte varför⁹. För att närma sig den skatterättsliga dikotomiproblematiken kommer jag också att undersöka skälbilden och detta under antagande av att ”skälbilden skall ge ett djup åt regelbilden”¹⁰. Detta har sin förklaring i att jag undersöker en lagstiftningsteknik där både frågorna varför och hur är inblandande.

Nästa fråga gäller det skatterättsligt specifika, finns det något särskilt att förhålla sig till som bestämmer om undersökningens kunskapsvärde blir skatterättsligt eller blott allmänrättsligt? Frågan gäller alltså prognostisering. Undersökningen, med rättsdogmatik och dikotomilogik, utgör tillsammans ett slags metaperspektiv; hur och varför blir tillsammans en fråga om innebörden av att lagstiftningen kategoriserar olika handlingsalternativ binärt. Det jag åsyftar är om en sådan undersökning kan säga något vederhäftigt om hur en domstol skulle tillämpa rekvisitet affärsmässiga skäl? Här skönjer man tydligt den rättsdogmatiska metodens flyktiga periferi, att tala i termer om dikotomilogik i analysdelen (så länge man fastställt gällande rätt med rättskälleläran) skulle kunna uppfattas som kreativt genomförande eller också som artfrämmande¹¹. Ur detta perspektiv

⁵ Moëll s. 21-22

⁶ Dahlman s. 50 (Neutralitet i juridisk forskning)

⁷ Ross ur Dahlman s. 17 (Neutralitet i juridisk forskning)

⁸ Westberg s. 424-425

⁹ Ibid. s. 430

¹⁰ Dahlman s. 46 (Neutralitet i juridisk forskning)

¹¹ Rättsdogmatikens icke-kodifierade genomförande beskrivs i Mattson s. 38-39 med hänvisningar (Hans (ord) eller hennes?)

torde det därför bli avgörande hur undersökningen förhåller sig till relationen lagtext och förarbete i skatterättsligt hänseende.

Frågan kan preciseras enligt följande: Är det möjligt att prognostisera adekvat på skatterättens område när ett rekvisit undersökts såväl till sin lydelse som till sitt ändamål? Här gäller som utgångspunkt att själva lagtexten har företräde framför andra rättskällor¹² och att "...förarbeten inte bör beaktas om de står i strid med lagtextens ordalydelse objektivt tolkad¹³. Dessa två metoder behöver dock inte stå i opposition till varandra, den ståndpunkt som allmänt tillämpats i rättspraxis är att man i situationer när lagtexten inte är helt klar skall anlita dess förarbeten¹⁴. I fallet med rekvisitet "affärsmässiga skäl" har vi just en sådan situation för handen varför jag väljer att inte närmare utveckla polerna i doktrindiskussionen om den objektiva metodens eventuella strikta formalism och den subjektiva metodens lika eventuella rättssäkerhetsroderande karaktär¹⁵. Min uppfattning i denna del är således att uppsatsen blir skatterättsligt relevant¹⁶. Det bör också påpekas att denna fråga kan betraktas som ovidkommande i ljuset av Tjernbergs uttalande att det finns "...mycket som talar för att RegR även fortsättningsvis bör följa linjen att en lagtexts objektiva lydelse inte bör kunna frångås även om den inte står i överensstämmelse med syftet enligt förarbetena"¹⁷ Dikotomilogiken uppträder redan i lagtexten och uppsatsen berövas inte sitt material på grund av en eventuell inskränkning i undersökningen som utesluter att slutsatser dras av förarbetet, den objektiva tolkningen innebär också att lagtexten läses i sitt sammanhang och således inte helt fristående¹⁸ varför tolkningsdata inte heller uteblir av detta skäl. En annan fråga som både Tjernberg och Kellgren berör är om rättsvetenskapen kan tillåta sig en friare tolkningsstil än domstolen, min lösning på denna anomali blir att tydligt återge tolkningsalternativ i analysdelen och att där lika tydligt ange vilka tolkningsdata dessa är hänförliga till.

1.3.2 Metod för analys

Först skall det uppenbara konstateras, det är problematiskt att ange skatterättsliga kriterier för tillåtliga respektive otillåtliga rättshandlingar, dispositioner eller transaktionskategorier. Detta är naturligtvis ett välkänt skatterättsligt problem, men det är också ett problem för rättsvetenskapen att dess skatterätt aldrig tycks komma längre än till just denna slutsats; det torde förhålla sig så att det är enklare att beskriva rätten än rättens problem.

¹² Lodin m.fl. s. 668 (Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt)

¹³ Tjernberg s. 39 (Fåmansaktiebolag: en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.)

¹⁴ A.a. Lodin m.fl. s. 675

¹⁵ Se Tjernberg (Regeringsrättens strikta lagtolkning)

¹⁶ Jag tycker mig utläsa av Kellgren (Mål och metoder vid tolkning av skattelag s.111) att oavsett hur Regeringsrättens lagtolkning problematiserats så landar resonemangen i en slutsats där förarbetet inte spelar en oviktigt roll.

¹⁷ Ibid.

¹⁸ Ibid. s. 39 .

Att beskriva rätten är exempelvis att förkunna att förarbetet till ranteavdragsbegränsningarna inte ger ledning i frågan vad rekvisitet ”huvudsakligen affärsmässigt motiverat” har för närmare innebörd. Att beskriva rättens problem skulle i detta sammanhang innebära att visa *hur* rekvisitet ”huvudsakligen affärsmässigt motiverat” är problematiskt. Frågan är då om man, under rättsvetenskaplig flagg, kan nå längre med sin undersökning när just förarbetet är otydligt? I föreliggande fall tänker jag använda mig av två strategier, dels att undersöka otydligheten i sig; antagandet här är denna beskaffenhet inte tillkommit av en slump utan istället att frågans kontext har format lagstiftningsprocessen varför det blir naturligt att närmare granska skälbilden. Den andra strategin är att undersöka eller rekonstruera det explicita rekvisitets implicita motsats, jag förklarar denna dikotomilogik mer utförligt nedan.

1.3.2.1 Om dikotomilogiken

Låt oss inleda med en Aristotelisk distinktion, ett resonemang är dialektiskt¹⁹ om dess premisser består av allmänt accepterade åsikter. Därför, skriver Perelman, ”...måste man skilja de analytiska från de dialektiska resonemangen; de ena inriktar sig på sanningen, de andra på åsikter”²⁰. Utgångspunkten här är därför att lagtext och förarbeten skall betraktas som dialektiska resonemang eftersom de grundar sig på åsikter (demokrati- parlamentarism- lagstiftning). Med denna uppdelning blir det lika befängt att låta sig nöjas med förnuftig argumentation från en matematiker som det är att kräva vetenskapliga bevis av en talare²¹. Enligt min mening korresponderar också detta med Hellners, nedan anförda, resonemang om ett rättsvetenskapligt praktiskt förnuft där sanningskravet har ersatts med ett krav på rationalitet. Det är dock i detta stycke en av uppsatsens viktigaste distinktioner kan göras, när exempelvis Peczenik avhandlar juridisk argumentation verkar denna uttalas av jurister i bemärkelsen rättsvetenskapsmän, domare och partsombud²² medan lagtexten per se inte täcks av begreppet. Denna uppsats kommer istället att betrakta lagtexten som ett argument vars främsta egenskap inte är att övertyga utan istället att informera om ett rättsligt ställningstagande. Tanken är således att definiera den juridiska argumentationens något vidare, och på så vis nå fler relevanta tolkningsnivåer; ”För retoriken gäller inte bara det som språket säger utan det som språket försöker säga och det som språket visar”²³.

¹⁹ Hos Aristoteles existerar tre argumentkategorier: Analytiska (formellt logiska), dialektiska (Syllogismer och induktioner) samt retoriska (enthymen och exempel). Hos Perelman existerar dock endast två: Analytiska och retoriska. Förklaringen är följande: ”Använder du ett icke-formellt språk så är dina yttranden (främst) på grund av detta situerade såväl socialt, historiskt som i förhållande till sig själv och ditt auditorium: innebörden hos dem är kort sagt utsatt för alla de föränderliga och överblickbara faktorer som påverkar oss som tänkande och talande människor”. (Rosengren s. 108-109)

²⁰ Perelman s. 30

²¹ Ibid. s. 30

²² Se Peczenik s. 89 (Rätten och förnuftet)

²³ Ramírez s. 69 (Om meningens nedkomst)

Dikotomilogiken är en beskrivning av hur människan försöker peka ut objekt och strukturer i förhållande till varandra, exempelvis hur lagstiftaren försöker peka ut godtagbara skatterättsliga dispositioner i förhållande till vad som betraktas som ”skatteundandragande”, en förklaring av dikotomilogik blir dock endast begriplig i relation till tre grundläggande (formellt) logiska principer: identitetsprincipen, motsägelselagen och lagen om det uteslutna tredje.

Identitetsprincipen brukar kännas igen när den utläses som ”Om A så A”, motsägelselagen utläses ”Om A så icke icke-A” och lagen om det uteslutna tredje som ”Antingen A eller icke-A”. Identitetsprincipen innebär att påståendet implicerar sig självt²⁴ men ger oss endast en ”...obegränsad identitet, en identitet utan namn och utan egentlig referens, som att säga att ”allting är allting” eller ”något är alltid något”²⁵. Med motsägelselagen införs dock ett negationstecken (icke-A), ”...först med negationen blir variabeln A identifierbar som det som skiljs från allt som inte är A”²⁶. Lagen om det uteslutna tredje är dikotomilogikens grundprincip, den inför ett antingen-eller-tecken i formeln (Antingen A eller icke-A). Denna tredje princip innebär att ”...den identitet som identitetsprincipen enbart formulerat och i motsägelselagen definierat, blir nu fullständigt fastställd genom exklusion”²⁷. Om vi nu formulerat dessa de principer återstår då att förklara vilka konsekvenserna av dessa kan vara när de närvarar i vår teknik att tänka och resonera.

Ramírez skriver att ”...problemet uppstår när vi – istället för att nöja oss med ett negationsuttryck följt av samma uttryck som ersätter som ersätter ”A” (t.ex. ”o-nyttig” eller ”icke-nyttig”) som negation av ”det nyttiga”) – ger ett bestämt uttryck åt variabelnegationen icke-A (t.ex. ”skadligt”) och därmed skapar en dikotomi, d.v.s. en nomenklatur som bara innefattar två namn eller en värld eller ett område som bara känner till två kategorier eller entitetstyper. Det skilda blir då, som i ett krisartat och grälsjukt äktenskap, lika med det motsatta”²⁸. På skatterättens område blir det därför av intresse att undersöka hur lagstiftaren begagnar sig av dikotomin Affärsmässigt bedriven verksamhet/skatteplanering²⁹ där just variabelnegationen icke-A (affärsmässigt bedriven) ges ett bestämt uttryck, där själva negationen är implicit(lagstiftaren talar inte i termer om ”icke-affärsmässigt bedriven”), allt vi läser är skatteplanering och man kan argumentera för att det plötsligt framstår som att det skilda också är det motsatta.

Ramírez utvecklar vidare det potentiella problemet med införandet av principen om det uteslutna tredje, ” Genom att huvudvariabeln konfronteras med en motvariabel som är både huvudvariabelns negation och dessutom

²⁴ Perelman s. 50

²⁵ Ramírez s. 3 (Om meningens nedkomst)

²⁶ Ibid. s. 3

²⁷ Ibid. s. 4

²⁸ Ibid. s. 4

²⁹ Prop. 2008/09:65 s.1

bär ett positivt namn, skapar man en form av ömsesidig och vilseledande identitetsförstärkning som bara är användbar i strikt binära system³⁰... genom att säga att icke-A heter B, där negationsuttrycket döljs bakom ett positivt uttryck, begår man lätt misstaget att tro att (icke-B= A) = (B= icke-A) eftersom såväl icke-B= A och B= icke-A båda är sanna, ty allt som inte är A heter B. ” B betyder inte detsamma som A” är dock inte riktigt samma sak som ”B betyder det samma som icke-A”³¹. Förtjänsten med att tillämpa dikotomilogik i en rättsvetenskaplig undersökning består därför i försöket att klarlägga de gradskillnader som annars riskerar att inte diskuteras på ett stringent vis³². Ramírez konkretiserar dikotomilogiken, som han förövrigt kallar tekniken att manipulera fakta och handlingar med syntax, med följande exempel: ” Att en person förklaras som ”icke-skyldig” är inte det samma som att påstå att han icke är skyldig, vilket inte alla har klart för sig. ”Icke-skyldig” och ”icke skyldig” är olika saker (på samma sätt som ”att inte vara A” inte var det samma som att vara icke-A). Den som förklaras ”icke-skyldig” kan fortfarande vara skyldig eller icke skyldig och han kan också var mer eller mindre skyldig”³³.

1.3.2.2 Dikotomilogik och rättsvetenskap

Frågan är då om dikotomilogiken är kompatibel med rättsvetenskapen? Ett första klagörande är att denna ”metod” har sitt ursprung i retoriken snarare än den klassiska filosofin, och den naturliga följdfrågan är om detta har någon betydelse för uppsatsens koherens? Jag skall i det följande, med utgångspunkt i ett argument mot kombinationen retorik och rättsvetenskap, utveckla min position:

” Att för rättsvetenskapens och rättstillämpningens del idag medvetet gripa tillbaka på en argumentationsteknik som på 300-talet f.Kr. valdes i brist på bättre, framför allt i brist på exakt kunskap, är i varje fall en utväg vars nödvändighet och önskvärdhet måste bevisas slutligt innan den kan accepteras. Någon sådan bevisning har ej presenterats”³⁴.

En första fråga att ställa sig är om Strömholm menar att rättsvetenskapen producerar exakt kunskap och då indirekt att retoriken som metod inte kan producera sådan exakt kunskap? Jag finner denna tolkning rimlig eftersom den anknyter till ett liknande argument som förekommer i den allmänna rättsläran, att retoriken har ”...begränsad plats vid sidan av bundna, systematiska och logiska argument”³⁵. Enligt min mening är både retoriken

³⁰ Jag känner visserligen till att man inom predikatlogiken försöker överbrygga denna svårighet, jag tolkar dock inte Ramírez position som kritik av den formella logiken utan istället som kritik av det mänskliga tänkandet, här ifråga om åsikter, som i någon mening anses ta sin utgångspunkt i denna formella logik.

³¹ Ramírez s. 5 (Om meningens nedkomst)

³² Jmf. Zester (”Affärsmässiga skäl- vad är innebörden?” Skattenytt nr 5 2009), där man kan resa frågan om analysen (inom rättskällevärdens ramar) hade kunnat bedrivas på ett annorlunda vis?

³³ Ramírez s. 6 (Om meningens nedkomst)

³⁴ Strömholm s. 145

³⁵ Peczenik s. 156 (Juridikens metodproblem)

och rättsvetenskapen kapabel till att producera ”exakt kunskap” när det gäller enkla beskrivningar som att ”inkomstskattelagen innehåller en särreglering om fåmansbolag” respektive utpekandet av en särskild stilfigur. När det gäller tolkning eller prognostisering blir saken dock mer komplicerad för båda disciplinerna, kunskapen deduceras inte fram i formella system där rätten eller argumenten uttrycks med ett artificiellt språk. Detta innebär dock inte att det saknas ett rättsvetenskapligt kriterium som även en undersökning baserad på dikotomilogik behöver leva upp till. Hellner uttrycker detta som det är ”...ett självklart krav på rättsvetenskap liksom på all annan vetenskap att resonemangen skall vara logiskt hållbara. Därmed förstås då inte att de skall motsvara den formella logik som numera vanligen åsyftas med beteckningen logik, utan att de skall uppfylla allmänna krav på rationalitet i resonemangen”³⁶. Vi frågar oss givetvis vad det esoteriska begreppet rationalitet har för betydelse i detta sammanhang? Av Hellners framställning torde logikkravets rationalitet motsvaras av ”common sense” och ”praktisk bedömning”³⁷. Jag tolkar detta som att Hellner beskriver, här främst i bemärkelsen rättsvetenskapsmannens förhållningssätt till, den icke-formella logiken: att en slutsats är korrekt om den är rimlig och framstår som förnuftig. Jag tolkar detta som ett krav på ett slags korrespondenssanning, och detta är inte enligt min mening samma sak som ”exakt kunskap”.

Ett annat argument mot kombinationen av rättsvetenskap och retorik skulle kunna vara att retoriken är inbäddad i så stark relativism att den blir själv motsägande. Svaret på en sådan fråga är dock beroende på vilka anspråk som görs med ”retorisk” utgångspunkt. Om en undersökning utgår från premissen att språket inte kan spegla verkligheten och att forskningen inriktas på att ”...avslöja retoriska knep”³⁸ eller att alla ståndpunkter är subjektiva så uppstår naturligtvis en motsägelse som är självutplånande³⁹. Någon sådan utgångspunkt föreligger dock inte i denna undersökning, istället appliceras retoriken inom retorikens ursprungliga domän som är de normativetiska argumenten. Kompabiliteten består i att juridik innehåller moraliska värderingar⁴⁰ och att dessa värdeomdömen i jämförelse med den formella logikens studieobjekt är ”...fullkomligt godtyckliga och logiskt obestämda”⁴¹. Annorlunda uttryckt relativiserar inte min metod något som inte i sig redan är relativt⁴².

³⁶ Hellner s. 57 (Metodproblem i rättsvetenskapen)

³⁷ Ibid. s. 58

³⁸ Alvesson s.29

³⁹ Dahlman s. 79-80 (Neutralitet i juridisk forskning)

⁴⁰ Dahlman s. 7 (Objektiv moral)

⁴¹ Perelman s. 20

⁴² Jag utvecklar inte här den eventuella förekomsten av en objektiv morals konsekvenser (som visserligen har en omedelbar relevans för retorikens ställning (se Rosengren s. 12) utan godtar istället Dahlmans slutsats att det inte följer några normativetiska slutsatser av att man är objektivist eller värdenihilist i en rättsvetenskaplig kontext (se Dahlman (Objektiv moral s. 133)

1.4 Frågeställningar

Uppsatsens övergripande frågeställning är hur rekvisitet i Inkomstskattelagens 24. Kap. 10 d §, ”huvudsakligen affärsmässiga motiverat”, blir vad⁴³? Denna frågeställning skall först undersökas mot bakgrund av regleringens regel och motivbild och sedan analyseras med utgångspunkt i dikotomilogik. Frågeställningen kan också formuleras som att jag avser undersöka om det finns något ”uteslutna tredje” i exempelvis dikotomin affärsmässigt/skatteplanering. Som framgår nedan finns det skäl till att även undersöka vilken betydelse ”affärsmässighet” har givits i inkomstskattelagen i övrigt. Till föremål för jämförelse har därför utvalts rekvisiten ”affärsmässigt motiverat” i inkomstskattelagens 22 kap. 3 § gällande uttagsbeskattning, ”affärsmässigt motiverat” i 23 kap. 2 § gällande underprisöverlåtelser samt ” affärsmässigt motiverat” i 39 a kap. 7 a § gällande beskattning av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster.

1.5 Avgränsningar

Som det, förhoppningsvis och med stor tydlighet, framgått ovan avhandlas inte den skatterättsliga frågan om s.k. räntesnurrors tillåtlighet per se i denna uppsats⁴⁴. Det kan förvisso sägas vara en svår fråga att avgöra frågornas faktiska gränser; om det inte fanns några räntesnurror vore inte heller frågan om den s.k. ventilen i inkomstskattelagens ränteavdragsbegränsningar något av intresse att undersöka. Jag kommer därför att tillämpa den successiva relevansens princip, vilket i klartext betyder att jag kommer redogöra för räntesnurrornas problematik när sammanhanget kräver det.

Det skall sägas att det råder en viss osäkerhet med vad som avses med räntesnurror. I Skatteverkets hemställan är det den sortens snurra som förekommer i avgörandet Industrivärden som identifieras, med detta avses dess utformning och inte i första hand i vilken skattejurisdiktion som ränteintäkten senare beskattas. Populationen av andra ”snurror” har dock en direkt inverkan på hur man skall beskriva det s.k. rättsläget, en redogörelse av detta slag kräver exempelvis en beskrivning av avgörandet Kommuninvest.

⁴³ Jag känner på förhand till den rättsdogmatiske slutsatsen ”att” rättsläget är oklart, med ”blir vad” avses frågorna ”hur” och ”varför” rättsläget är oklart; det är först när Skatteverket initierar lagstiftningsprocessen och väljer ett rekvisit som verkets perspektiv manifesteras och blir ”något” (och ”något” är svar på frågan ”vad?”)

⁴⁴ Enligt Skatterättsnämnden förhindrar inte de nya ränteavdragsbegränsningarna användandet av s.k. räntesnurror (se Skatterättsnämndens förhandsbesked meddelat 2009-07-06 (dnr 15-09/D). Beslutet är dock överklagat och vad gäller den specifika frågan hur dessa snurror kan angripas torde den åter kunna formuleras i termer om skatteflyktlagens tillämpningsområde. Mot bakgrund av avgörandet RÅ 2007 ref. 85 kan man således, något raljant, fråga sig om det skett någon rättsutveckling överhuvudtaget mot bakgrund av att samma osäkerhet kommit att bestå.

Uppsatsen avgränsas också genom att vara en internrättslig undersökning, hur de ifrågavarande rekvisiten skall tolkas i gemenskapsrättens ljus är således en fråga som inte avhandlas. På samma sätt behandlas inte heller den s.k. internationella skatterätten som typiskt, ifråga om räntesnurror, besvarar frågor om hur den i Sverige avdragna räntan beskattas hos mottagande stat.

Ifråga om metod kommer inte dikotomilogikens relation till dekonstruktion att avhandlas. Skälet till denna avgränsning är i första hand framställningsekonomisk; när jag beskriver Retorik är det inte enbart på denna grund befogat att också beskriva Pragmatismen därför att dessa båda riktningars grundläggande antaganden verkar bära gemensamma drag.

2 De på begreppet affärsmässighet konstituerade rekvisiten

2.1 Introduktion

I denna del skall både motiv och regelbild beskrivas varför jag valt den pragmatiska triaden problem- lösning- resultat som beskrivande instrument. Med problem avses den situation som lagstiftaren önskat styra med just lagstiftning(motivbild), med lösning avses den instiftade rättsregeln (regelbild). Med resultat avses det s.k. rättsläget så som det avspeglar sig i praxis och beskrivs i doktrinuttalanden.

2.2 Ränteavdragsbegränsningarna

I inkomstskattelagens 24 kap. 10 d § p.2 stadgas att de ränteutgifter som avser skulder som uppkommit inom en intressegemenskap av företag, som avser ett förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen, får dras av om såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund ränteutgifterna är *huvudsakligen affärsmässigt motiverade*. Utgångspunkten här är således att Skatteverket kan neka avdrag för ränta när rekvisitet inte är uppfyllt, att något är huvudsakligen affärsmässigt är då det kriterium som bestämmer huruvida ett ränteavdragsyrkande är godtagbart eller inte. Som ett alternativt kriterium ställs kravet att mottagaren av räntebetalningen skall underkastas en beskattning om minst 10 %, denna undersökning kommer i första hand avhandla kravet på affärsmässighet och i andra hand kravet på lägsta beskattning.

2.2.1 Det av Skatteverket kategoriserade problemet

Enligt ett slags den successiva relevansens princip skall här kort redogöras för vad som kännetecknar det förfarande som Skatteverket önskar förhindra. Redogörelsen baseras uteslutande på de kriterier som verket har utpekat; poängen med detta är att redovisa verkets egen position då det är dess kategoriseringar som är föremål för undersökningen.

Vad gäller det skatteplaneringsförfarande som populärt kallas räntesnurror menar Skatteverket att dessa har följande gemensamma kriterier:

- A. Skatteförmånen uppstår genom att ränteavdrag görs i Sverige (företrädesvis av svenskt aktiebolag, men även avdrag i svensk filial

- B. Olika förfaranden och regler används för att räntemottagaren inte ska beskattas för räntan eller beskattas så lågt som möjligt.
- C. Den räntebärande fordringen/skulden uppkommer genom interna transaktioner, såsom ett koncerninternt aktieförvärv där säljaren erhåller en räntebärande revers som ersättning
- D. Säljaren beskattas inte för någon försäljningsvinst.⁴⁵

Det finns skäl till att redan här försöka ge en enkel (enklare) definition av de dispositioner som Skatteverket kategoriserar. Med enkla förklaringar följer dock, som orden antyder, förenkling; jag anser dock att egen kategorisering av förfarandet fyller en didaktisk funktion varför en sådan följer här. Enklast här är att se till en typisk räntesnurras skatterättsliga konsekvenser, av ett svenskt bolags skatteskyldighet följer som huvudregel att detta skall beskattas i Sverige. Att koncernbidragsvägen i kombination med strategiska utlandsetableringar resultatutjämna och därmed välja i vilken skattejurisdiktion vinst skall beskattas är dock ingen möjlig väg mot bakgrund av såväl svenska regler (koncernbidrag kan inte lämnas enligt IL 35 kap, avdragsrätt skulle nekats mot bakgrund av att mottagaren koncernbidraget inte beskattas för detta i Sverige) som gemenskapsrättslig rättspraxis⁴⁶. Genom den tidigare obegränsade avdragsrätten för ränta kan dock en koncern åstadkomma motsvarande koncernbidragseffekt, räntan är precis som koncernbidraget avdragsgillt för givaren och skattepliktig för mottagaren; Räntesnurror möjliggör således, i praktiken, av koncernbidrag (eller mer korrekt vinstöverföringar) som inte är tänkta att vara tillåtna. Själva poängen med ett sådant förfarande kan vara att undvika det första ledet i den svenska dubbelbeskattningen, den mottagna räntan slussas då tillbaka genom utdelning alternativt båda leden när reversen överläts till ett s.k. lågskatteländ.

En naturlig följdfråga här är vilka interna regler som möjliggör denna typ av förfarande? Skatteverket utpekar i tur och ordning den (tidigare) obegränsade avdragsrätten för ränta, skattefria kapitalvinster på näringsbetingade andelar, koncerninterna underprisöverlåtelse samt skattefri utdelning på näringsbetingade andelar.⁴⁷ Klätt i skatterättsliga termer kategoriseras således typfallet av koncerninternt andelsförvärv med koncernintern lånefinansiering, poängen med detta är själva skapandet av den skuld (i form av en räntebärande revers) varvid räntan kan snurra.

⁴⁵ Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder s. 15 (Skatteverkets promemoria 131–348803–08/133)

⁴⁶ Ett rättsläge där gränsöverskridande vinstöverföringar tillåts i koncernbidragsform faller på sin egen orimlighet (eroderade skattebasen i länder med hög inkomstbeskattning), den fråga som istället diskuterats på ett omfattande vis gäller, inte vinster, men slutliga förluster. (se exempelvis Inkomstskattelagen – En kommentar Del II s. 1054 och Dahlberg Skattenytt nr 10 2007)

⁴⁷ Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder Ibid. s. 15

2.2.2 Förhindrandet av skatteplanering som motiv

I slutet av juni 2008 uttalar Skatteverket att man identifierat "[...] ett antal koncerninterna skatteplaneringsförfaranden vilkas grundläggande komponenter är att ränteavdrag görs i Sverige medan motsvarande ränteintäkt beskattas lågt eller inte alls"⁴⁸. Skatteverkets bedömning var att dessa förfaranden, uppskattningsvis, eroderade den svenska skattebasen med 25 miljarder årligen eller 7 miljarder i minskade skatteintäkter⁴⁹. Skatteverket uttalade sedan att dessa "[...] aktuella förfaranden vidtagits uteslutande eller så gott som uteslutande av skatteplaneringsskäl och inte, annat än högst marginellt, motiverats av företagsekonomiska överväganden därutöver"⁵⁰. Skatteverket ger också sin definition av företagsekonomiska skäl; "De transaktioner och omstruktureringar som vidtas bör främst vara dikterade av företagsekonomiska skäl (andra än skatteskal) och inte främst av skatteskal"⁵¹. En ytterligare distinktion här blir verkets ambition att "... avdragsrätten för ränta om möjligt bara ska föreslås begränsas för sådana lån som inte fyller något egentligt finansieringsbehov"⁵². Skatteverket uttryckte också att dessa transaktioner, som man önskade beivra, kännetecknades av att "[...] argumentationsvis kunna hävdas vara vanliga företagsekonomiska transaktioner och omstruktureringar"⁵³. Som framgår ovan kan räntesnurrans effekt jämföras med (det otillåtna) gränsöverskridande koncernbidragets, ett svenskt bolag kan åtnjuta avdragsrätt för räntebetalning medan ränteintäkten inte beskattas i Sverige utan istället i en stat där beskattningen är låg eller obefintlig, ifråga om denna faktiska effekt uttalar Skatteverket att så visserligen kan vara fallet i en normal affärsrelation där "...räntebetalningen utgör en normal utgift för intäkternas förvärvande och den låga beskattningen av ränteintäkten kan följa av normalt tillämpliga skattebestämmelser"⁵⁴. Skatteverket menar dock att detta förhållande även kan "... planeras fram och den intressegemenskap som planerar och vidtar transaktionerna uppnår därvid inget eller endast ett försumbart affärsmässigt mervärde vid sidan av skatteförmånerna"⁵⁵.

Skatteverket utvecklar även varför förhindrandet av skatteplanering är ett angeläget motiv. Den bärande tanken här är att den obegränsade

⁴⁸ Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder s. 11 (Skatteverkets promemoria 131-348803-08/133)

⁴⁹ Det har dock ifrågasatts om denna beräkning är korrekt, jmf "Räntesnurror, gungor och karuseller" Svensk skattetidning nr. 3 2009 där Andersson undersöker de 500 största skatteskyldiga koncernernas skuldsättningsgrad. Mot bakgrund av RÅ 2008 ref. 14, där frågan var om investmentföretagens lånefordringar på innehavsbolagen var att betrakta som värdepapper(besvarades nekande), kan man också ställa sig frågan hur attraktivt upplägget i RÅ 2007 ref. 85 egentligen är för just investmentbolag?

⁵⁰ Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder s. 11 (Skatteverkets promemoria 131-348803-08/133)

⁵¹ Ibid. s. 12

⁵² Ibid. s. 12

⁵³ Ibid. s. 12

⁵⁴ Ibid. s. 16

⁵⁵ Ibid. s. 16

avdragsrätten för ränta innebär en möjlighet för koncerner att välja var beskattningen skall ske, vilket då innebär en möjlighet för koncernen att minska den totala skattebelastningen varför det svenska regelsystemet brister i faktiskt neutralitet⁵⁶. Skatteverket uttalar sig också särskilt om, vad man väljer att beteckna som, praktiska skäl som talar för en reglering av de fall som rör räntesnurror med ett koncerninternt förvärv som grund. Detta skäl är den omständighet att det i koncerninterna "... transaktioner saknas i praktiken två oberoende parter som ser till att transaktionerna utförs av företagsekonomiska skäl och till marknadsmässig ersättning",⁵⁷

Vi kan således redan på detta inledande stadium teckna följande dikotomier:

Företagsekonomiska överväganden/Skatteplaneringsskäl

Främst företagsekonomiska skäl/Främst skatteplaneringsskäl

Vanliga företagsekonomiska transaktioner och omstruktureringar/Ovanliga företagsekonomiska transaktioner och omstruktureringar

Normal affärsrelation/ Planerat förhållande

affärsmässigt mervärde / Försumbart affärsmässigt mervärde (vid sidan av skatteförmånerna)

Verklig neutralitet/ Skenbar neutralitet

Oberoende parter/ Beroende parter (Koncerninternt)

2.2.3 Lagstiftarens lösning på problemet – införandet av ränteavdragsbegränsningar

Som påpekats i doktrinen kan man behandla räntesnurrornas problematik som antingen en koncernbeskattningsfråga, eller som en skatteflyktsfråga⁵⁸. Med skatteflyktsfråga avses här huruvida det är möjligt att beivra räntesnurror med skatteflyktslagen eller exempelvis s.k. genomsyn. Det välkända rättsfallet RÅ 2007 ref. 85 (Industrivärden) togs dock för intäkt till att skatteflyktslagen (genom hänvisningen till RÅ 2001 ref. 79) inte var tillämplig⁵⁹. Frågan är då hur lagstiftaren kommit att betrakta

⁵⁶ Skatteverkets hemställan s. 21

⁵⁷ Ibid. s. 22

⁵⁸ Jmf. Lodin m.fl. s. 413 (Inkomstskatt)

⁵⁹ I det senare avgörandet tar dessvärre inte rätten explicit ställning till skatteflyktslagens tillämplighet (frågan huruvida förfarandet stred mot lagstiftningens syfte), i det tidigare rättsfallet fastställer rätten endast Skatterättsnämndens bedömning: "...att skatteeffekten väsentligen har ett sådant samband med Kommunens skattefrihet att villkoret i punkt 4 inte kan anses vara uppfyllt. Skatteflyktslagen är därför inte tillämplig på förfarandet". I det senare: "Regeringsrätten anser att förhållandena i detta mål i allt väsentligt överensstämmer med de som prövades i RÅ 2001 ref. 79 och därmed bör bedömas på samma sätt som i rättsfallet".

problemet? En inskränkning i avdragsrätten får närmast betraktas som en koncernbeskattningsfråga, huruvida ett avdrag för ränta medges eller ej har en direkt inverkan på skattesubjektets resultaträkning vilken i sin tur bildar underlag för hur ett koncernbolag kommer att inkomstbeskattas.

Regeringens slutsats blev att ” Skatteplanering inom en intressegemenskap med hjälp av ränteavdrag bör förebyggas genom att en särskild avdragsbegränsning genomförs. De nya reglerna bör utformas så att de inte förhindrar eller onödigt försvårar för företag att bedriva normal affärsverksamhet”⁶⁰. En naturlig följdfråga är här hur regeringen motiverar den förordade lagstiftningstekniken? Regeringens motivering är att man delar den bedömning som uttrycks i Skatteverkets hemställan respektive finansdepartementets promemoria; metoden med ränteavdragsbegränsningar anses vara ”direkt inriktade på att komma till rätta med de av Skatteverket identifierade problemen”⁶¹. I detta sammanhang upprepar man också det som kommit att bli den mest vanliga precisionen under frågans behandlande: Att reglerna skall vara utformade så att dess syfte uppnås och att reglerna därmed inte ska träffa affärsmässigt bedrivna verksamheter.

Låt oss nu göra halvhalt i redogörelsen och ställa frågan vad för slags motivering som ligger till grund för ränteavdragsbegränsningarna? Till skillnad från andra förslag som källskatt på viss ränta eller att förändra CFC-reglerna ansåg regeringen att ränteavdragsbegränsningar var ”direkt inriktade” på att bekämpa ifrågavarande förfarande. Jag tolkar detta som att ”direkt inriktad” är synonymt med ”bäst lämpad” eller ”välsituerad”. Om så är fallet är det svårt att frigöra sig från tanken Regeringens motivering inte är särskilt lödig; ränteavdragsbegränsningarna var det bästa alternativet därför att de var direkt inriktade (bäst) på att lösa problemet med räntesnurror. Detta förefaller vara ett cirkelresonemang⁶², huruvida så är fallet kan dock endast utredas genom att närmare studera Skatteverkets och finansdepartementets utredningar; det föreligger en viss risk att det är propositionens framställningsform (genom uttalandet att man delar dessa organs uppfattningar utan att närmare redogöra för hur dessa har behandlat frågorna) som helt enkelt leder tanken fel.

⁶⁰ Prop. 2008/09: 65 s. 44

⁶¹ Prop. 2008/09: 65 s. 45

⁶² Osäkerheten kring vad som egentligen avses med begreppet kan illustreras på följande vis: Det är visserligen sant att Skatteflyktslagen är ”direkt inriktad” på att beivra skatteflykt, den är specialiserad på skatteflykt – det är exempelvis inte Taxeringslagen – men detta säger ingenting om hur framgångsrik Skatteflyktslagen är i sin tillämpning. Enligt min mening är det dock i denna sista mening man skall förstå ”direkt inriktad”, ty det vore meningslöst att förespråka ett lagförslag som endast är till sitt namn eller tillämpningsområde ” direkt inriktad”. Om lagstiftaren har andra intentioner bör dessa redovisas explicit.

2.2.3.1 Skatteverkets hemställan

Finansdepartementet hänvisar till Skatteverkets hemställan, så görs också i propositionen, varför vi börjar hos Skatteverket med frågan vilka substantiella skäl som ligger bakom valet av lagstiftningsmetod?

Vad gäller en förändring av de svenska CFC-reglerna konstaterar Skatteverket att dessa är "...dock i många situationer inte effektiva och svåra att effektivt upprätthålla inom EU"⁶³. Det framgår dock inte på vilket vis CFC-reglerna skulle sakna effektivitet eller vari svårigheten består att upprätthålla dessa inom EU, klart är i varje fall att Skatteverket inte kan avse det rättsläge som uppkommit efter EG-domstolens avgörande C-196/04 (Cadbury Schweppes plc.) och som givit upphov till kompletteringsregel II (IL 39 a kap 7 a§) med innebörden att en inkomst som visserligen anses lågbeskattad inte skall träffas av CFC-reglerna om den utländska juridiska personen är etablerad i ett EES-land och där bedriver affärsmässig verksamhet. Skatteverket konstaterar vidare att CFC-reglerna har en avgörande brist, "...de kan inte alls tillämpas när det är bolag som inte är föremål för svensk beskattning som äger skatteparadisbolaget"⁶⁴. Skatteverkets slutsats i denna del blir därför att en effektivisering av CFC-reglerna skulle innebära att ett ogynnsamt konkurrensläge kvarstår för svenskägd verksamhet. Några ytterligare skäl anges inte och det torde bl.a. finnas skäl till att ställa sig frågan hur en förändring av dessa regler skulle ha gestaltat sig materiellt

Ifråga om källskatt på räntebetalningar konstaterar Skatteverket att ränte/royalty-direktivet (2003/49/EG) inte tillåter källskatt på räntebetalningar mellan närstående (minst 25 % ägande) företag. Mot bakgrund av att de av Skatteverket identifierade uppläggen skett inom EU finner man att källskatt på räntebetalningar inte är en framkomlig väg för att nå räntesnurror, man medger dock att detta instrument skulle kunna användas i de fall där fordringen överlåtits till ett utomeuropeiskt s.k. lågskatteländ men avfärdar sedan denna lösning till förmån för just "effektiva" ränteavdragsbegränsningar⁶⁵.

När Skatteverket överväger underkapitaliseringsregler avses sådana regler som bygger på att det finns en övre gräns för relationen mellan ett bolags egna kapital och dess lånade kapital. Beivrandet går till på så vis att räntan på det lånade kapitalet omklassificeras, när relationen mellan eget och lånat kapital inte står i godtagbar relation till varandra, och beskattas därmed som utdelning. Skatteverket konstaterar dock att sådana regler kan kringgås relativt enkelt, ett moderbolag kan öka ett dotterbolags egna kapital genom kapitaltillskott och således reglera balansen mellan dotterbolagets egna och lånade kapital; underkapitaliseringsregler kan göra räntesnurror mindre

⁶³ Skatteverkets hemställan s. 45

⁶⁴ Ibid.

⁶⁵ Ibid.

lönsamma men förhindrar inte dessa helt⁶⁶. Avslutningsvis konstaterar också Skatteverket att denna regeltyp även kan ha ”andra negativa effekter” samt att det ligger utanför gruppens uppgift att närmare utvärdera dessa.

Vad gäller EBIT-regler uttalar Skatteverket att denna är allt för generell till sin karaktär varför den inte träffar de förfaranden som verket fått i uppgift att utreda⁶⁷. Med EBIT-regler (earnings before interest and tax) avses en begränsning av ett bolags nettofinansieringsutgifter, tanken är att avdrag som överstiger en viss procent av bolagets inkomster före räntekostnader och skatt skall kunna nekas.

Som framgår ovan har Skatteverket kommit till slutsatsen att det existerar fyra typer av reglerformer som är mindre lämpliga när det gäller den sortens räntesnurror som verket har identifierat. Under rubriken ”grundläggande överväganden” preciserar sig därför Skatteverket ytterligare genom att redogöra för exakt vilka förfaranden man önskar nå. Man skriver att det grundläggande syftet ”...med en begränsning av rätten till ränteavdrag bör enligt gruppens bedömning vara att motverka transaktioner vars huvudsakliga syfte kan antas vara att en ekonomisk intressegemenskaps sammanlagda beskattning ska reduceras utan att transaktionerna i övrigt fyller några viktiga företagsekonomiska syften”⁶⁸. Skatteverket redogör sedan för de principiella kriterier som skall gälla för de fall när avdragsrätt skall nekas:

- Sett på intressegemenskapsnivå ska det kunna antas att lånet inte uppfyller något egentligt finansieringsbehov.
- Lånet skall erhållas från subjekt inom intressegemenskapen (i det följande ”interna lån”)
- Transaktionerna ska kunna göras utan lånefinansiering⁶⁹

Skatteverket definierar också ett antal principiella situationer som inte skall föranleda att avdragsrätten nekas:

- När förvärv görs från part utanför intressegemenskapen
- När lån tas upp från part utanför intressegemenskapen (i det följande ”externa lån” respektive ”extern part”)⁷⁰

Skatteverket uppmärksammar dock att externt lån från extern part kan användas för att kringgå de tänkta ränteavdragsbegränsningarnas grundläggande syfte och anger två fall där avdrag bör nekas:

- En extern part kan fungera både som utlånare och inlånare av motsvarande belopp och för detta få ett smärre räntenetto.

⁶⁶ Skatteverkets hemställan. s. 46

⁶⁷ Ibid. s. 47

⁶⁸ Ibid. s. 47

⁶⁹ Ibid. s. 48

⁷⁰ Ibid. s. 48

- Ett tillfälligt extern lån kan tas som sedan ersätts med ett internt lån.⁷¹

Med dessa distinktioner gjorda övergår sedan Skatteverket till att närmare redogöra för de interna lån man anser att ränteavdragsbegränsningarna skall gälla. Det gemensamma för de förfaranden som verket önskar beivra uttalas vara att skulderna (genom interna lån) skapats genom förvärv av andelsrätter, slutsatsen är därför att delägarätter och fordringsrätter och sådan egendom som likställs med denna enligt IL 48 kap. 2-4 (oavsett om dessa är lagertillgångar eller ej) skall läggas till grund för en rekvisitkonstruktion⁷².

Om vi återigen gör halvhalt i framställningen blir det angeläget att ställa frågan om redogörelsen, som nu går över i att beskriva Skatteverkets mer detaljerade lösningsförslag, besvarar frågeställningen om varför ränteavdragsbegränsningarna är (som regeringen formulerar det) bäst lämpade därför att de är direkt inriktade på att lösa problemet? Även om det i denna del inte är läge för analys måste frågan ställas om avdragsmodellen är direkt inriktad därför att den också utvecklas mest i Skatteverkets skrift? De fyra föregående lagstiftningsteknikerna behandlas närmast svepande, och avdragsmodellens relevans uppträder först för läsaren när denne får förklarat för sig exakt vilka svenska delägarätter som regeln skulle utpeka. Med given information finns det ingen motsättning i sig med att knyta definitionerna i IL 48 kap. 2-4 till en EBIT-regel, i Skatteverkets framställning framgår det därför fortfarande inte exakt på vilket vis den favoriserade regellösningen skulle vara ”direkt inriktad” på räntesnurror; framställningsmässigt är det just genom verkets mer ingående behandling som detta görs gällande. Min poäng med detta uttalande är, som tidigare påpekats, inte att interfoliera kortare analyser i beskrivningen av lagstiftningsprocessen utan istället att motivera den kursändring som undersökningen tar ifråga om relationen källmaterial / frågeställning.

Skatteverket övergår sedan till att lista ytterligare lånsituationer som bör innefattas av en avdragsbegränsning, detta gäller både lån som möjliggjort utdelning till företag inom intressegemenskapen och lån som möjliggjort kapitaltillskott till något företag i intressegemenskapen. Den grundläggande tanken tycks vara att föregripa kringgåenden som annars skulle varit möjliga att genomföra om regleringen enbart gällt förvärv av andelsrätter inom ”intressegemenskapen”⁷³. Verket understryker också detta genom påpekandet att ett ”övergripande synsätt” måste tillämpas, interna lån och ovannämnda transaktioner skall kunna beivras oavsett i vilken tidsföljd dessa gjorts⁷⁴.

Skatteverket övergår sedan till att förklara hur ränteavdragsbegränsningarna inte träffar andra sorters, icke-klandervärda, dispositioner inom en koncern. Argumentet går ut på omstrukturering inom en koncern, exempelvis flytt av

⁷¹ Skatteverkets hemställan s. 48

⁷² Ibid. s. 49

⁷³ Ibid. s. 49-50

⁷⁴ Ibid. s. 50

dotterbolag, går att göra utan intern lånefinansiering och att dessa ”normala omstruktureringar” därmed inte förhindras med sagda avdragsbegränsningar. Här anger verket två alternativ till lånefinansiering, dels genom kapitaltillskott som återförs av det ”köpande” dotterbolaget vid betalning av aktierna och dels genom att det ”köpande” bolaget nyemitterar aktier som byts mot det ”försålda” bolagets aktier; verket påpekar också att det inte är svårt att ta sig ur ett internt låneupplägg och att man inom samma ekonomiska intressegemenskap kan ge kapitaltillskott i syfte att lösa ifrågavarande lån⁷⁵.

Denna del av Skatteverkets skrivelse avslutas sedan med konstaterandet att man finner denna lösning som mest lämplig, och att en motivering till detta skall följa efter en beskrivning av den närmare regelutformningen. Eftersom det, enligt min mening, fortfarande är oklart vad som avses med ”direkt inriktad” övergår jag nu till att redogöra för Skatteverkets förslag på en närmare regelutformning.

Här inleds redogörelsen med frågan om hur begreppet intressegemenskap skall avgränsas. Syftet med reglerna är att utpeka vissa transaktioner som vidtas inom en ekonomisk intressegemenskap, och Skatteverket anger följande konstellationer:

- Intressegemenskaper med ett aktiebolag, en kommun, staten eller annan juridisk person som ägare.
- Oäkta koncerner, med en eller flera fysiska personer som ägare (det är dock endast bolagen och inte de fysiska personerna som ingår i intressegemenskapen).
- Alla juridiska personer som det föreligger ett bestämmande inflytande i bör omfattas och anses ingå i intressegemenskapen, tillsammans med de direkta och indirekta ägare som har det bestämmande inflytandet och som är juridiska personer.⁷⁶

Vad gäller begränsandet av avdragsrätten för andra utgifter än ränta framhåller Skatteverket att denna även bör gälla andra utgifter som uppkommer i samband med lånet, det exempel som ges de utgifter som skulle uppkomma när någon annan i intressegemenskapen går i borgen för lånet⁷⁷.

Vad gäller frågan vilka lån som skall omfattas anges att ” Alla former av skulder som innebär att ett penningbelopp ska betalas ut utom såvitt avser vanliga varukrediter”⁷⁸

Verket övergår sedan till att diskutera huruvida reglerna skall innebära antingen ett avdragsförbud eller en avdragsbegränsning med innebörden att avdrag bara får göras mot vissa intäkter. Skatteverket argumenterar för att

⁷⁵ Skatteverkets hemställan. s. 50

⁷⁶ Ibid. s. 50

⁷⁷ Ibid. s. 51

⁷⁸ Ibid. s. 51

ett system med avdragsbegränsningar skulle bli för komplicerat, och att det inte finns några skäl till att införa ett system där endast avdrag får göras för motsvarande ränteintäkter hänförliga till fordringar inom koncernen⁷⁹. Anledningen till att det inte finns några skäl för detta är att ” Den typ av förfaranden som har identifierats ska normalt helst inte alls vidtas och i de fall de vidtagits torde det inte vara förenat med några betydande svårigheter att ta sig ur upplägget”⁸⁰. Skatteverket förordar således ett avdragsförbud, i övrigt kan man fråga sig på vilken grund dessa förfaranden helst inte alls skall vidtas då dessa rader skrevs i en tid då Regeringsrätten fastslagit att skatteflyktlagens fjärde rekvisit inte var uppfyllt i *Industrivärden*.

Skatteverket inleder sedan redogörelsen för om det föreslagna avdragsförbudet är betjänt av något slags undantagsregel med att deklarerat sin huvudstämpel: genom att reglerna enbart tar sikte på intressegemenskapsinterna transaktioner är dess tillämpningsområde väl avgränsat, samt att dessa transaktioner kan genomföras utan intern lånefinansiering⁸¹. Med detta sagt övergår verket till att diskutera en undantagsregel där avdrag medges för betald ränta under förutsättning att mottagaren underkastas en minimibesättning. Skatteverket finner inte en sådan lämplig mot bakgrund av följande⁸²:

- Anses lätta att kringgå och behöver därför förses med komplicerade undantag.
- Med en fast miniminivå på den beskattning som mottagaren av räntan skall underkastas kan företagen i vissa fall planera situationer där mottagaren beskattas strax över denna gräns.
- EG-rättens krav på likabehandling utgör ett hinder mot ett alternativt system där avdrag inte medges i Sverige samtidigt som mottagaren inte beskattas för ränteintäkten.

Slutligen diskuterar också Skatteverket om avdrag skall medges helt eller delvis i det fall att särskilda skäl föreligger. Tanken är att en sådan bedömning skall göras utifrån en undersökning av situationens objektiva omständigheter, och att avdraget är avhängigt att föreliggande transaktioner inte kan vidtas utan intern lånefinansiering och att intressegemenskapen inte uppnår omotiverade skattefördelar i samband med detta⁸³. Skatteverkets position är dock att värdet av en sådan undantagsregel är beroende av hur strikt lagstiftningen kommer att utformas, man utesluter inte heller att företagsekonomiska motiv för intern lånefinansiering kan föreligga i vissa fall, trots att verket inte lyckats identifiera något sådant exempel, varför man inte väljer att ta ställning i denna fråga⁸⁴.

⁷⁹ Skatteverkets hemställan s. 51

⁸⁰ Ibid. s. 51

⁸¹ Ibid. s. 52

⁸² Ibid. s. 52

⁸³ Ibid. s. 53

⁸⁴ Ibid. s. 53

Under rubriken ”Slutsatser och förslag” presenterar så Skatteverket förslaget att: ” En reglering införs som innebär att ränteutgifter m.m. på grund av skulder till en juridisk person inom samma intressegemenskap inte får dras av. Reglerna omfattar skulder som uppkommit i samband med vissa angivna transaktioner, bl.a. koncerninterna förvärv av näringsbetingade andelar. För att säkerställa att bestämmelserna inte kringgås föreslås ett antal bestämmelser”⁸⁵. Efter detta följer Skatteverkets slutsatser: ” Utifrån den problemanalys gruppen har gjort i kapitel 2 och begränsningar för gruppens uppgift som redogjorts för i kapitel 1 finner gruppen att den lämpligaste lösningen är den typ som diskuterats i avsnitt 5.6.” Låt mig börja med att förtydliga att avsnitt 5.6 är det avsnitt som rör just den avdragsbegränsning som jag hänvisat till, och där finns följande överväganden att granska närmare:

Argument mot andra regler än avdragsbegränsningar:

- ” Enligt gruppens bedömning är sådana lagändringar, som är av mer generell karaktär, inte särskilt lämpliga för att lösa dessa problem”.
- ” Det är dock värt att konstatera att sådana lösningar naturligtvis begränsar värdet av att skatteplanera med ränteavdrag. Men de kan ha andra negativa effekter som måste analyseras noga om några sådana regler skall föreslås”⁸⁶.

Skatteverket konstaterar sedan att man i denna del ägnar sig åt lagändringar som ”direkt tar sikte på de problem som har identifierats”⁸⁷. Sedan följer argumentet för avdragsbegränsningar:

- ” Av genomgången i kapitel 4 framgår att flera länder, däribland Storbritannien och Danmark, har infört regler som specifikt tar sikte på förfaranden som inkluderar hybridföretag och hybridinstrument. Dessa regler träffar dock inte fall där räntemottagaren är ett skatteparadisbolag. De regler som Nederländerna införde 1997[...] träffar däremot även sådana fall. *Bl.a. med hänsyn därtill har gruppen bedömt att det är lämpligt att främst hämta inspiration från dessa regler. De motverkar just de problem som har identifierats* ”

Det finns skäl till att fråga sig vilka överväganden som ”Bl.a.” åsyftar, likaså var begreppet ”motverkar” har för närmare betydelse. Skatteverket blir också läsaren svaret skyldig vad gäller frågan om varför det är mest lämpligt att lösa det påstådda problemet med räntesnurror genom ett koncernbeskattningsperspektiv och inte genom exempelvis ett skatteflyktperspektiv, likaså utgör inte ”motverkar” en adekvat precisering av ”direkt inriktad” eftersom denna utsaga inte avslöjar i vilken grad denna

⁸⁵ Skatteverkets hemställan s. 54

⁸⁶ Ibid. s. 47

⁸⁷ Ibid. s. 47

motverkan sker⁸⁸. För att få klarhet i detta måste vi också granska Skatteverkets beskrivning av de Nederländska reglerna man låtit sig inspireras av.

Under rubriken ” Regler som specifikt begränsar rätten till avdrag för ränta under vissa förutsättningar” beskriver så Skatteverket de ifrågavarande Nederländska avdragsbegränsningarna:

- ” Ränteutgifter, kostnader och valutakursförluster avseende ett antal olika typer av lån som direkt eller indirekt uppburits av närstående företag eller närstående person (eller lån från tredje part som på visst sätt garanteras av närstående företag) är inte avdragsgilla om:
- ” – inte låntagaren visar att lånet tillsammans med de i övrigt aktuella rättshandlingarna baseras på sunda affärsmässiga överväganden (sound business reasons) eller”
- ” – att det visas att räntan hos räntemottagaren beskattas med en effektiv skattesats om minst 10% beräknat på ett underlag enligt holländska regler[...]”.⁸⁹

Skatteverket övergår sedan till att närmare beskriva vilka typer av lån som de holländska avdragsbegränsningar inbegriper:

- ” Lån för att möjliggöra utdelning eller återbetalning av kapital från låntagaren, eller från ett till denne närstående företag, till ett närstående företag eller en närstående person”.
- ” Lån för att låntagaren (eller till denne närstående i Nederländerna skattepliktigt företag eller skattepliktig fysisk person) ska förvärva andelar eller liknande rättigheter i ett bolag som innan och/eller efter förvärvet är närstående företag. Även kapitaltillskott till sådant företag omfattas. Här omfattas att ett företag överlåtits inom en koncern mot vederlag i form av en revers[...]”.
- ”Lån där mottagaren (eller till denne närstående i Nederländerna skattepliktigt företag eller skattepliktig fysisk person) i sin tur lämnar ett kapitaltillskott e.d. till ett närstående företag (kan vara långivaren).⁹⁰

Med begreppet ”närstående bolag”, förklarar Skatteverket, avses både juridiska och fysiska personer och när det gäller själva ägandet har de Holländska reglerna ett ägarkrav på minimum 33,33%⁹¹. De Holländska reglerna innebär vidare av att lån kan kategoriseras om, från att vara lån till att betraktas som eget kapital hos långivaren eller som ett kapitaltillskott från långivaren till exempelvis ett dotterbolag, med denna möjlighet kan

⁸⁸ Precis som svaret ”Ut!” på frågan ”Vart ska du?” inte är vare sig tillfredsställande eller korresponderande med frågan är utsagan ”De motverkar just de problem som identifierats” inget tillfredsställande svar på frågan ” Vad betyder direkt inriktad?”.

⁸⁹ Skatteverkets hemställan s. 36

⁹⁰ Ibid. s. 37

⁹¹ Ibid. s. 37

således avdrag nekas för räntebetalningar⁹². Något svepande meddelar också Skatteverket att de holländska reglerna medger nekande av ränteavdrag när lån till närstående företag sker till villkor som oändlig löptid, eller löptid överstigande tio år och där *vissa andra förutsättningar är uppfyllda*⁹³. Signifikativt för de holländska reglerna är också en uppskjuten avdragsrätt, på 8 år, för lån som använts för ett extern förvärv av ett bolag som sedan kommer att ingå i förvärvarens skattemässiga enhet⁹⁴. Det skall dock finnas stora möjligheter att undgå en sådan spärr om transaktionerna motiveras av kommersiella skäl.

Denna beskrivning kräver en kortare kommentar. Jag överlåter åt läsaren att själv avgöra huruvida Skatteverket, genom sin beskrivning av de nederländska avdragsbegränsningarna, explicit redogjort för vad som gör regeltypen mer överlägsen andra alternativ. Skatteverket har naturligtvis rätt i att de holländska reglerna täcker många av de upplägg som verket har identifierats, men detta är som vi tidigare konstaterat endast en del av svaret på frågan varför man skall låta sig inspireras av just dessa regler.

Jag skall nu avsluta denna del genom att, i korthet, redogöra för den konsekvensanalys som Skatteverket gjort mot bakgrund av sitt, av holländska ränteavdragsbegränsningar, inspirerade lagförslag.

Skatteverket uttalar först att räntesnurror urholkar den svenska bolagsskattebasen, dubbelbeskattningen i bolagssektorn måste dock upprätthållas och därför skall ränteavdrag nekas på vissa lån⁹⁵. Efter detta beskriver så verket konsekvenserna av förslaget: ”Eftersom alla de förfaranden som Skatteverket identifierat motverkas genom förslaget och den sammanlagda årliga avdragseffekten av dessa förfaranden av Skatteverket har bedömts motsvara 7 miljarder kronor årligen i skatt finns det skäl att anta att de offentliga finanserna kommer stärkas med ett belopp som ligger relativt nära detta belopp”⁹⁶. Nästa fråga som avhandlas är konsekvenserna för företagen. Skatteverket inleder med att fastslå att det bör råda konkurrensneutralitet mellan bolag; ”Denna neutralitet bör gälla mellan svenskägda och utlandsägda företag och mellan företag som använder sig av avancerad skatteplanering och sådana som av olika skäl inte använder sig av sådant”⁹⁷. Skatteverket konstaterar sedan att de svenska reglerna, vilka möjliggör räntesnurror, inte leder till sådan neutralitet och konkluderar: ”Gruppens förslag innebär sammanfattningsvis en mer likvärdig, neutral och rättvis beskattning”⁹⁸.

Innan vi fortsätter att följa avdragsbegränsningarnas väg i lagstiftningsprocessen skall Skatteverkets hemställan kommenteras kort.

⁹² Skatteverkets hemställan s.37

⁹³ Ibid. s. 38

⁹⁴ Ibid. s. 38

⁹⁵ Ibid. s. 57

⁹⁶ Ibid. s. 57

⁹⁷ Ibid. s. 58

⁹⁸ Ibid. s. 58

Enligt min mening bygger skriften på allt annat än, om inte väl underbyggda, så i varje fall väl redovisade slutsatser. Att de holländska avdragsbegränsningar är inriktade på samma förfaranden som Skatteverket identifierat är visserligen en korrekt slutsats, men besvarar exempelvis inte frågan om sådana regler går att upprätthålla på ett tillfredsställande vis. Den historik som det utpekade förfarandet har i intern rätt torde fordra att lagstiftaren anstränger sig i hög grad för att hitta en lösning som fungerar i sin tillämpning, staten Texas straffrätt och påföljdssystem är direkt inriktad mot att beivra gärningen mord – det är exakt samma gärning som vi har ”problem” med i Sverige men detta torde inte vara ett framgångsrikt argument för att enbart av detta skäl låta oss inspireras av detta system. Ett annat generellt problem med Skatteverkets hemställan är dess egna avgränsningar, de utpekade transaktionerna är per definition⁹⁹ ”cross border” och kan således aldrig enbart betraktas som ett fenomen som med enkelhet kan regleras i intern rätt; Skatteverket är naturligtvis väl förtroget med den internationella beskattningens komplexitet men undviker i sin hemställan, trots att man i andra delar gärna uttalar sig normativt, att kommentera den fråga som överskuggar hela diskussionen om räntesnurror: ”the race to the bottom”. Det torde vidare förhålla sig så att verkets hemställan har en ”tätnings”-ansats, man identifierar den svenska avdragsrätten som förfarandenas absoluta grundförutsättning och kommer sedan med ett förslag som innebär att denna förutsättning inskränks och därmed skall den interna rätten just ha tätats. Skatteverket besvarar dock inte den kvalitetssäkrande frågan: om avdragsbegränsningar beivrar utpekade förfaranden. Detta gäller såväl de holländska avdragsbegränsningarna i allmänhet som dessa reglers undantag i form av kommersiella skäl i synnerhet. En utredning av de av Skatteverket förordade reglerna borde innehålla svar på frågorna om 1. Avdragsbegränsningarna kan kringgå utan betydande svårigheter? 2. Om undantagsreglerna, genom sin utformning, kan utnyttjas för att kringgå huvudregeln?

2.2.3.2 Finansdepartementets promeoria

Vi ska i denna del undersöka Finansdepartementets fortsatta beredning av ärendet. Syftet är fortfarande att undersöka hur man motiverar lagförslaget, och då särskilt dess undantagsregel som bygger på begreppet ”affärsmissiga skäl”.

Först skall konstateras att promemorian delar Skatteverkets bedömning ifråga om att möjligheten till ränteupplägg kräver lagstiftningsåtgärder¹⁰⁰. Av samma sida framgår det också att man godtar verkets konsekvens och problemformulering i sin helhet¹⁰¹. Vidare delar promemorian Skatteverkets

⁹⁹ Jag tänker mig här den möjlighet att man i bolagssektorn med enkelhet kan avvika från upplägget i Industrivärden på den punkten att reversen överläts till ett bolag i en s.k. lågskattejurisdiktion. Även om man i Skatteverkets hemställan ibland uttrycker sig oklart gällande vilken sorts upplägg som avses uppkommer den verkligt eroderande effekten först vid detta gränsoverskridande.

¹⁰⁰ Finansdepartementets promemoria s. 22

¹⁰¹ Ibid. s. 22

ståndpunkt att lagstiftningsåtgärden skall ske i form av avdragsbegränsningar¹⁰². Promemorian återger också de av Skatteverket anförda skälen mot andra typer av lagstiftningsåtgärder¹⁰³. Vad gäller alternativet EBIT-regler anför dock promemorian ett, åtminstone inte till sin formulering identiskt med Skatteverkets, motargument: ” Syftet med förslaget i denna promemoria är att komma till rätta med skatteplanering med hjälp av konstlade ränteavdrag inom en intressegemenskap. Underkapitaliserings- och EBIT-regler har ett annat syfte, nämligen att generellt begränsa avdragsrätten för räntor som är av betydande i förhållande till företagets egna kapital eller resultat. Sådana regler är därför inte den lämpligaste lösningen för att komma till rätta med det av Skatteverket identifierade problemet”¹⁰⁴. Efter att så ha upprepat återstoden av Skatteverkets argument framförs slutsatsen: ” Mot denna bakgrund bedöms det bästa sättet att motverka skatteplanering med hjälp av ränteupplägg inom en intressegemenskap vara att införa särskilda bestämmelser som begränsar avdragsrätten för ränteutgifter betalda till företag i intressegemenskap i särskilt angivna situationer. Sådana regler är direkt inriktade på att komma till rätta med det av Skatteverket identifierade problemen”¹⁰⁵.

Vi gör åter halvhalt och ställer oss frågan vad ”komma till rätta med” betyder? Denna precisering är det mest utförliga svaret hittills på frågan hur ”direkt inriktad” skall tolkas. Som påpekats ovan är det inte förnuftigt att förorda lagstiftning enbart på den grunden att en lag i så fall skulle komma att existera. Att komma till rätta med något torde istället ha en kvalitativ dimension, och dess talspråkliga synonym torde vara ”att lösa problemet”. Problemet är bara att man inte kan utläsa ett sådant anspråk i Skatteverkets hemställan, för denna slutsats hade verkets skrift behövt innehålla en diskussion om huruvida avdragsbegränsningar kan upprätthållas på ett tillfredsställande vis. Man kan visserligen hävda att slutsatsen ligger underförstådd i verkets hemställan, men då är det likväl en slutsats utan adekvat motivering.

Promemorian kastar även ljus över frågan varför det påstådda problemet med ränteupplägg inte skall angripas ur ett skatteflyktperspektiv. Finansdepartementets position är följande: ” En ändring av skatteflyktslagen skulle få generell giltighet. Det är således en betydligt större fråga som fordrar överväganden som inte kan ske i detta sammanhang. I detta fall bör istället lagstiftningsåtgärderna riktas direkt mot de transaktioner som identifierats av Skatteverket. Det är därför lämpligare att ta in regler som begränsar avdragsrätten i vissa situationer. En annan sak är att skatteflyktslagen genom regeländringar på det berörda området kommer att kunna åberopas vid försök till kringgåenden av dessa nya regler”¹⁰⁶.

¹⁰² Finansdepartementets promemoria s. 23

¹⁰³ Ibid. s. 24

¹⁰⁴ Ibid.. s. 25

¹⁰⁵ Ibid. s. 25

¹⁰⁶ Ibid. s. 25

Vi skall nu övergå till att granska det förslag på undantagsregel som beskrivs i Finansdepartementets promemoria, som framgår ovan saknar det författningsförslag som presenterades i Skatteverkets hemställan ett sådant undantag varför detta inte har behandlats annat än svepande tidigare.

Promemorians förslag¹⁰⁷: ” Bestämmelser om undantag från reglerna som begränsar avdragsrätten för ränta i vissa situationer bör införas. Avdrag för ränteutgifter bör få göras, om den ränteinkomst som motsvarar skulle ha beskattats med en skattesats som uppgår till minst 10 % enligt bestämmelserna i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till ränteinkomsten hör hemma, om företaget bara skulle haft den inkomsten. Inkomsten ska emellertid inte anses beskattad med minst 10 % om mottagaren har möjlighet att göra avdrag för utdelning. Avdrag bör även få göras för ränteutgifter, oavsett hur motsvarande inkomst har beskattats, om så väl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen motiverade av affärsmässiga skäl”.

Promemorian inleder med att ge något av en programförklaring, lagstiftningsförslaget skall motverka att den svenska skattebasen urholkas men skall samtidigt inte försvåra affärsmässiga transaktioner¹⁰⁸. Som exempel på förfaranden som Skatteverkets författningsförslag skulle inkludera, trots att Finansdepartementet betraktar dessa som seriösa, anges den sortens internfinansieringsstruktur som sker i form av internbanker och cash pools inom stora etablerade koncerner; det är mot bakgrund av detta som det står klart för promemorian att avdragsbegränsningarna måste föras med undantagsregler¹⁰⁹.

Promemorian övergår sedan till att åter presentera sina två former av undantag, dels ett undantag som utlöses om ränteinkomsten beskattas över en viss miniminivå och dels ett undantag som utlöses om transaktionerna är motiverade av huvudsakligen affärsmässiga skäl. Även om uppsatsens uttalade frågeställning rör det senare kommer jag här att redogöra för de överväganden som legat till grund för dem båda; undantagen bygger på besläktade typsituationer. Finansdepartementet inleder sin framställning med en intressant distinktion: undantagen är visserligen bara tillämpliga på rent interna transaktioner, men i detta sammanhang betraktas tillfälliga lån som interna transaktioner¹¹⁰. Man övergår sedan till att diskutera det undantag som kräver att räntemottagaren i intressegemenskapen beskattas för denna enligt en viss miniminivå. Frågan är således vilken skattesats som skall anses vara godtagbar ifråga om ränteintäkter, här konstateras att de holländska avdragsbegränsningarna innehåller en presumtion om att en transaktion är affärsmässigt betingad om denna beskattas med minst 10 % och att ett alternativ till denna finns i CFC-reglernas 15,4%¹¹¹. Promemorian förordar 10% och frågan är hur man motiverar en diskrepans

¹⁰⁷ Finansdepartementets promemoria s. 33-34

¹⁰⁸ Ibid. s. 34

¹⁰⁹ Ibid. s. 34

¹¹⁰ Ibid. s. 34

¹¹¹ Ibid. s. 35

med 5,4 % från vad inkomstskattelagen definierar som lågbeskattad inkomst? Finansdepartementet motiverar detta på följande vis: ”Med hänsyn till att syftet med regleringen är att motverka skatteplanering torde en nivå på 10 procent vara tillräcklig för att lönsamheten med uppläggen kraftigt försämrars. Genom en sådan reglering träffas de fall där hybridföretag, hybridinstrument och skatteparadisbolag används för att uppnå avsevärda skattefördelar”¹¹². Huruvida denna miniminivå uppnås skall avgöras genom ett hypotetiskt test där den mottagna ränteinkomsten utgör beskattningsbar inkomst hos mottagaren och att detta är den enda inkomsten. Det sista skall förstås så att man vid det hypotetiska testet inte skall beakta annat som påverkar beräkningen av mottagarens skatteunderlag, exempelvis eventuella över och underskott. Promemorian framhåller att testet skall utföras med utgångspunkt i den utländska rättsordningen, ifrågavarande undantag är således inte tillämpligt om ränteintäkten där klassificeras som utdelning eller kapitalvinst på näringsbetingade andelar och därmed är skattefri¹¹³. Det påpekas särskilt att undantaget har formulerats på så vis att saken rör beskattningsnivån för den som ”faktiskt har rätt till ränteinkomsten”, reglerna kan således inte kringgås genom att räntebetalningen passerar ett land med godtagbar beskattning för att sedan slussas vidare till en mottagare som underkastas sådan beskattning¹¹⁴. Det föreliggande undantaget uttalas dock inte vara tillämpligt när mottagaren av räntan, som underkastas en beskattning som motsvarar miniminivån, har rätt att göra avdrag för lämnad utdelning. Med hänvisning till RÅ 2007 ref. 85 konstaterar finansdepartementet att ränteinkomsten i specifika fall riskerar att bli obeskattad om den vidareutdelas¹¹⁵.

Promemorian övergår sedan till att närmare redogöra för den andra av de två undantagsreglerna, denna tar sikte på det fall där ränteinkomsten inte underkastas beskattning om minst 10%; då skall avdrag medges om såväl förvärvet som skulden som ligger till grund för ränteutgiften motiveras av huvudsakligen affärsmässiga skäl. Här betraktas undantaget vara motiverat av de fall där minimikravet visserligen inte uppnås men där transaktionerna ändå saknar inslag av skatteundandragande¹¹⁶. Promemorian anger exempel:

- Intressegemenskapen innehåller ett bolag beläget i en lågskattejurisdiktion, men inkomsten i detta företag CFC-beskattas i Sverige¹¹⁷.
- Skattejurisdiktioner som lågbeskattar ränteinkomster med motiveringen att dessa inte genererats där medan rörelseinkomster underkastas normal beskattning¹¹⁸.

¹¹² Finansdepartementets promemoria s. 35

¹¹³ Ibid. s. 35

¹¹⁴ Ibid. s. 35

¹¹⁵ Ibid. s. 36

¹¹⁶ Ibid. s. 36

¹¹⁷ Ibid. s. 36

¹¹⁸ Ibid. s. 37

Promemorian understryker sedan särskilt att det är såväl det interna förvärv som upplåningen har finansierat och skuldförbindelsen som ligger till grund för räntebetalningen som skall vara affärsmässigt motiverad, det skall således inte vara möjligt komma undan huvudregeln genom att påvisa affärsmässighet i en del av skatteupplägget¹¹⁹. Finansdepartementet övergår sedan till att närmare definiera innebörden av huvudsakligen i ”huvudsakligen affärsmässigt”. Begreppet åsyftar rättshandlingar och med hänvisning till prop. 1999/2000:2 del 1 s. 502 f. uttalas att huvudsakligen i inkomstskattelagens mening innebär ”ca 75 % eller mer”. Man motiverar: ”Det kvantifierade uttrycket har införts för att det klart ska framgå att undantaget inte får tillämpas när de affärsmässiga skälen är klart underordnande övriga skäl för transaktionerna, dels för att markera att det inte krävs att skälen är enbart affärsmässiga för att undantaget ska få tillämpas”¹²⁰. I anslutning till detta uttalande förklaras också undantaget med avdragsbegränsningarnas övergripande syfte är att motverka skatteplaneringsförfaranden och att avdragsbegränsningarna inte skall tillämpas när skatteplaneringsförfarandet saknas: ”I princip bör kravet på affärsmässighet anses uppfyllt i de fall det inte är fråga om skatteplaneringsförfaranden av det slag som t.ex. redogjorts för i avsnitt tre eller liknande förfaranden”¹²¹. De förfaranden man utpekar är också de förfaranden som Skatteverket utpekar i sin hemställan. Promemorian innehåller sedan ett antal preciseringar, jag skall här så utförligt som möjligt återge dessa¹²². Den närmare innebörden av ”affärsmässigt motiverat” är att det skall ligga ”sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden – utöver eventuella skatteeffekter – bakom de transaktioner som bedöms”. De transaktioner som bedöms skall granskas avseende ”den interna skulden och det interna förvärv som medlen används till”. I direkt anslutning till detta uttalas att det ”...endast i undantagsfall torde vara aktuellt att självständigt ifrågasätta själva finansieringen”. Detta uttalande klargörs enligt följande: ”En finansieringslösning finns det i princip alltid behov av inför ett förvärv, oavsett om förvärvet är internt eller externt, och den eventuella bristen i de affärsmässiga motiven torde framgå först när skulden och förvärvet granskas tillsammans”. Som affärsmässigt skäl till internt förvärv av delägarrätter anges följande exempel:

- Omstruktureringar på grund av organisatoriska skäl, t.ex. som ett efterföljande led vid ett förvärv av en extern företagsgrupp.
- Omstruktureringar inför en kommande extern försäljning av en gren av koncernen.
- Omstruktureringar som ett led i att effektivisera eller rationalisera verksamheten genom exempelvis kommande fusioner.¹²³

Efter denna uppräknings konkluderar så promemorian: ”Att flytta svensk skattebas till en stat som beskattar inkomsten lägre innebär däremot inte att

¹¹⁹ Finansdepartementets promemoria s. 37

¹²⁰ Ibid. s. 37

¹²¹ Ibid. s. 37

¹²² Ibid. s. 37-38

¹²³ Ibid. s. 38

transaktionerna anses vara skattemässigt motiverade”¹²⁴. Utan att föregripa kommande analys kan man ställa sig frågan om detta är en begriplig utsaga mot bakgrund av de ovan redovisade omstruktureringsfallen. Promemorian fortsätter dock att utveckla denna tanke: ” Om syftet att minska beskattningsunderlaget i Sverige får för stora proportioner jämfört med de affärsmässiga motiven bakom transaktionen, får undantagsregeln inte tillämpas. Det förhållande att ett förvärv som får anses affärsmässigt motiverat också har en viss skatteeffekt utgör dock inte ensamt skäl att vägra tillämpningen av undantagsregeln, så länge det inte är ett motiv för transaktionen”¹²⁵.

Mot bakgrund av denna genomgång av hur Finansdepartementet utvecklar tankarna kring avdragsbegränsningarnas undantagsbestämmelser skall vi nu övergå till att undersöka hur Lagrådet ställer sig till lagförslaget. Vad gäller Finansdepartementets promemoria skall här därför sammanfattningsvis sägas två saker. För det första uttalas att ”direkt inriktad” har betydelsen ”att komma till rätta med problemen”, trots att promemorian, oaktat remissinstansernas svar, utgår på ett osjälvständigt vis från Skatteverkets hemställan existerar inte detta påstående i denna hemställan; Finansdepartementet drar således en mer långtgående slutsats trots att det saknas explicit stöd för denna. För det andra inger begreppet ”huvudsakligen affärsmässigt” betänkligheter i flera avseenden, på ett teoretiskt plan torde vi ha att göra med en paradox och på ett praktiskt plan torde rekvisitet snarare öppna för transaktioner som eroderar bolagsskattebasen.

2.2.3.3 Lagrådets synpunkter

Först kommenterar lagrådet lagstiftningstekniken per se (institutet avdragsbegränsning som utlöses vid olika transaktionssamband): ”Det förefaller inte osannolikt att det föreskrivna sambandet mellan skulden och förvärvet respektive mellan skulden, fordringen och förvärvet ibland kan beläggas, exempelvis när det under aktuell tid bara har förekommit någon enstaka transaktion mellan de berörda parterna och köpeskillingen för delägarätterna, skulden och fordringen lyder på samma belopp. Men i de fall det förekommer många ekonomiska transaktioner mellan företagen inom en intressegemenskap eller, i fall som avses i 10 c §, mellan de inblandade företagen inom och utom intressegemenskapen, blir det närmast en oöverstigligt svår uppgift för Skatteverket att vederlägga en skatteskuldigs påstående om att en ifrågasatt transaktion har företagits av affärsmässiga skäl genom att visa att det finns en viss koppling mellan en viss skuld, en viss fordran och ett visst förvärv av delägarätter. Den uppfinningsrikedom som ligger bakom de nu aktuella skatteuppläggen kommer med all sannolikhet att reducera eller till och med eliminera effekterna av de föreslagna begränsningarna. Lagrådet anser att det inger

¹²⁴ Finansdepartementets promemoria s. 38

¹²⁵ Ibid. s. 38

betänkligheter att införa de nu föreslagna bestämmelserna, eftersom de torde kunna kringgå utan större svårighet”.¹²⁶

Först skall det uppenbara konstateras, Lagrådet delar på intet vis den tidigare anförda uppfattningen att avdragsbegränsningarna ”kommer till rätta med problemen” därför att dessa är ”direkt inriktade” på de av Skatteverket identifierade rättshandlingarna.

Ifråga om begreppet ”affärsmässigt” anför också Lagrådet följande: ”Lagrrådet vill emellertid sätta ett frågetecken för användningen av ordet ’affärsmässigt’ i detta sammanhang. Det används i lagrådsremissen för att beteckna motsatsen till ”skattemässigt” eller liknande och antyder att det inte skulle vara affärsmässigt att ta skattehänsyn i handel ochandel. Men så är det inte alls. Varje företagare måste söka minimera sina kostnader för att företaget skall överleva. Det gäller också skattekostnaderna. Det är självklart att när en företagare överväger alternativ för att genomföra en affär, han eller hon räknar på skatteutfallet och väljer det alternativ som ger det för företagaren totalt sett gynnsammaste resultatet”.¹²⁷

Vad lagrådet beskriver här är, vill jag hävda, att begreppet blir paradoxalt när det ges en ny innebörd som närmast utgör en motsats till den etablerade innebörden. Lagrådet ger därefter ett förslag på hur detta kan lösas: ”Det framgår av lagstiftningsärendets förhistoria att avsikten är att begränsa möjligheterna till ränteavdrag när den skatteskyldige genomfört ett ’skatteupplägg’ som inte har något annat syfte än att sänka skatten. Enligt lagrådet bör man därför i det fortsatta lagstiftningsarbetet beträffande denna och övriga paragrafer i lagen i vilka uttrycket affärsmässigt förekommer i lagtexten ange att affärsmässighet ska föreligga även om man bortser från skatteeffekten”.¹²⁸

Huruvida detta är en lämplig lösning behandlas utförligt i uppsatsens analys. I detta sammanhang kan det dock vara på sin plats att förtydliga det samband som råder mellan frågorna om lagstiftningstekniken respektive rekvisitens utformning. Det är en sak att ett rekvisit är svårtillämpat genom dess diffusa karaktär, det är en annan sak att samma rekvisit existerar i en lag som är enkel att kringgå redan genom dess huvudregel. I det senare fallet kan man ställa sig frågan om inte ”lagstiftningens syfte” har tillförts omständigheter som inte tidigare existerat.

2.2.3.4 Propositionen 2008/09: 65

Den första frågan denna undersökning ställer gäller hur regeringen motiverar sitt val av lagstiftningsmetod gällande de tidigare behandlade avdragsbegränsningarna. Regeringen inleder med konstaterandet att de bedömningar som gjorts i Skatteverkets hemställan och

¹²⁶ Utdrag ur Lagrådets protokoll vid sammanträde 2008- 10-06 s. 2-3

¹²⁷ Lagrådets protokoll s. 5

¹²⁸ Ibid. s. 5

Finansdepartementets promemoria varit samstämmiga och uttalar sedan: ” Regeringen delar denna bedömning eftersom sådana regler är direkt inriktade på att komma till rätta med de av Skatteverket identifierade problemen”¹²⁹. I anslutning till detta uttalar också följande som närmast kan betraktas som ett förtydligande av ställningstagandet: ” Frågan om även andra former av skatteplanering behöver åtgärdas omfattas inte av detta lagstiftningsärende och behandlas därför inte i denna proposition. Även om externa lån och externa förvärv i vissa fall kan utnyttjas för skatteplanering med hjälp av ränteavdrag har de fall som identifierats av Skatteverket rört intern skatteplanering. Det är framför allt den omständigheten att näringsbetingade andelar inte utlöser kapitalvinstbeskattning som gör sådan skatteplanering möjlig. Vid externa förvärv och externt finansierade förvärv ser problemen annorlunda ut”¹³⁰. Detta perspektiv på frågan kommer att kommenteras utförligt under rubriken analys.

Vi övergår nu till att närmare undersöka hur den undantagsbestämmelse som bygger på ”huvudsakligen affärsmässigt motiverad” motiveras i propositionen. Regeringen inleder med att återge den kritik som riktats mot rekvisitets utformning från remissinstanserna. Kritiken kan uppställas enligt följande:

- ”...tillämpningen av uttrycket affärsmässiga riskerar att bli fiskal, skönsmässig och oförutsägbar. Om affärsmässiga skäl skall över huvudtaget skall krävas bör endast förvärvet prövas, inte finansieringen”. (Sveriges advokatsamfund)
- ”...kravet på att företagna transaktioner inom koncerner ska vara affärsmässiga till 75 procent är oproportionerligt i förhållande till vad som gäller i skatteflyktslagen”. (Svenskt Näringsliv m.fl.)
- ”...svenska företag som är utelämnade till en tillämpning av den andra punkten får en konkurrensnackdel till följd av osäkerhet och utfall”. (Industrins finansförening)
- ”...kan förutse besvärliga processer och menar att erfarenheten visar rekvisit av detta slag som det föreslagna[...] är oerhört svårt att tillämpa” (Länsrätten i Västmanlands län)
- ”... Bedömningen i undantaget för affärsmässiga skäl bör inte baseras på ett huvudsaklighetsrekvisit. Det stämmer inte heller överrens med det skäl som har anförts för att införa ränteavdragsbegränsningar, d.v.s. att stoppa meningslösa transaktioner eftersom även affärsmässiga transaktioner stoppas om de inte är tillräckligt affärsmässiga i förhållande till skattefördelarna”. (Sveriges kommuner och landsting)
- ”...det borde räcka med att det finns affärsmässiga skäl för transaktionerna eftersom det är så gott som omöjligt att beräkna hur stor andel av ett förvärv respektive skuldsättning som är affärsmässigt motiverat”. (Sveriges byggindustrier)
- ”...ifrågasätter om det de facto är praktiskt möjligt att värdera graden av affärsmässiga skäl respektive andra skäl (t.ex. skatteplaneringsskäl) på det sätt som lagstiftningen kräver.

¹²⁹ Prop. 2008/09: 65 s. 45

¹³⁰ Prop. 2008/09: 65 s. 45

Dessutom synes den uttalade motiveringen vara mer kopplad till bevisningen än till hur bedömningen skall ske. Användandet av uttrycket "huvudsakligen" kan således ifrågasättas. Om det inte tas bort kommer otvetydigt affärsmässigt bedriven verksamhet att beröras...". (Lantbrukarnas riksförbund)¹³¹

Som synes rör kritiken, i första hand, att rekvisitet skulle vara svårtillämpat och detta särskilt i relation med begreppet "huvudsakligen". Frågan är då hur regeringen bemöter denna kritik.

Regeringens svar bygger på tanken att undantaget skall betraktas som en kompletterande säkerhetsventil för vissa undantagsfall och att detta skulle motivera det högt ställda kravet på affärsmässighet. Regeringen menar att avdragsbegränsningarnas tillämpningsområde har begränsats till att endast gälla interna förvärv och interna lån och att det första undantaget (kravet på 10% beskattning av ränteintäkten) bör fria de flesta transaktioner¹³². Regeringen uttalar sedan ett annat argument, avdragsbegränsningarna skall motverka att den svenska bolagsskattebasen urholkas, "...För att detta syfte skall uppnås anser regeringen att rekvisitet huvudsakligen är lämpligt"¹³³.

Regeringen övergår sedan till att slutligt definiera rekvisitet: "Innebörden av 'affärsmässigt motiverat' är att det ska ligga sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden – utöver eventuella skatteeffekter – bakom de transaktioner som bedöms"¹³⁴. En naturlig följdfråga här är hur och vad som skall bedömas, regeringen anger följande: "Givetvis skall en samlad bedömning göras och i detta ligger att alla relevanta faktorer ska beaktas"¹³⁵. Regeringen förtydligar sig dock: "Det som skall bedömas är den interna skulden och det interna förvärv som skulden avser"¹³⁶.

Regeringens uppfattning är vidare att det normalt inte torde vara aktuellt att självständigt ifrågasätta själva finansieringen och ger sedan ett exempel, vad gäller det interna förvärvet, som är tänkt att omfattas av undantaget:

"En multinationell koncern som bedriver tillverknings- och försäljningsverksamhet i många delar av världen har en organisation med ett tiotal huvudkontor för olika regioner. I en av dessa regioner finns endast ett land- eller endast ett fåtal länder- som har en tillräcklig juridiskt, politiskt och ekonomiskt stabil situation för att vara lämpligt som bas för huvudkontoret för verksamheten i regionen. Huvudkontoret lokaliseras i detta land som har en beskattning som understiger tio procent. Den multinationella koncernen bedriver reell verksamhet ekonomisk verksamhet i landet. I samband med en omstrukturering av verksamheten i regionen förvärvar ett svenskt aktiebolag ett dotterbolag från ett annat bolag i koncernen och finansierar förvärvet genom ett lån från huvudkontoret i

¹³¹ Prop. 2008/09: 65 s. 66-67

¹³² Ibid. s. 68

¹³³ Ibid. s. 68

¹³⁴ Ibid. s. 68

¹³⁵ Ibid. s. 68

¹³⁶ Ibid. s. 68

regionen där det förvärvade bolaget är lokaliserat. Detta förfarande är normalt för koncernen och har vidtagits även i samband med omorganisationer av verksamheter i andra regioner. Ränteutgifterna som betalas till huvudkontoret i regionen följer normal praxis inom koncernen och är inte anmärkningsvärt stora jämfört med vad som betalats i samband med lån till företag i andra länder med högre beskattning. Trots att motsvarande inkomst inte skulle beskattas med minst tio procent bör ändå avdrag för ränteutgifterna få göras i detta exempel med stöd av ventilen”¹³⁷

Detta, enligt min mening djupt problematiska exempel, kommenteras inte på annat sätt än genom en återupprepning av denna lagstiftningsprocess klagöranden: det interna förvärv som upplåningen har finansierat respektive själva skuldförbindelsen som ligger till grund för räntebetalningen skall vara affärsmässigt motiverat; det räcker således inte med affärsmässighet endast i exempelvis det interna förvärvet¹³⁸.

Kvar i denna del återstår att redogöra för hur regeringen, i författningskommentaren, bemöter Lagrådets uttalande att det i en affärsmässig skälbild ingår skattehänsyn. Regeringens svar återges här i sin helhet: ” Regeringen kan i och för sig hålla med om att uttrycket ´affärsmässigt´ generellt sett skulle kunna innefatta skattemässiga överväganden. Uttryckets betydelse skall dock ses i ljuset av det sammanhang som det används. Den aktuella lagstiftningen syftar till att motverka alltför skattedrivna transaktioner. I detta sammanhang ligger det därför i sakens natur att skatteeffekter inte ingår i termen affärsmässigt. Detta kommer även till uttryck genom att förhållandena ska vara ´huvudsakligen` affärsmässigt motiverade. Av detta följer att ventilen kan vara tillämplig även om de aktuella förhållandena innebär vissa fördelaktiga skatteeffekter, vid sidan av de affärsmässiga skälen. Med hänsyn till detta anser regeringen att det inte behöver göras något tillägg till 10 d – e §§ som går ut på att skatteeffekter inte ingår i uttrycket ´affärsmässigt motiverat´. Frågan vad uttrycket ´affärsmässigt´ kan anses innefatta i övriga paragrafer i inkomstskattelagen där det används ligger utanför ramen för detta lagstiftningsärende och behandlas därför inte i denna proposition”¹³⁹.

Jag har nu återgivit de argument som har framförts för införandet av ränteavdragsbegränsningar i allmänhet och rekvisitet ´huvudsakligen affärsmässiga skäl´ i synnerhet. Som läsaren kanske redan har anat föreligger det skäl till att vara kritisk gentemot dessa. Innan sådan kritik vädras skall vi dock övergå till att närmare undersöka dessa frågor har diskuterats i den skatterättsliga doktrinen.

¹³⁷ Prop. 2008/09: 65 s. 68 - 69

¹³⁸ Ibid. s. 69

¹³⁹ Ibid. s. 88

2.2.4 Rättsläget efter införandet av ränteavdragsbegränsningarna

Under denna rubrik presenteras det s.k. rättsläget, så som det kommit att gestalta sig efter ränteavdragsbegränsningarnas instiftande. Tanken bakom denna redogörelse är att undantagsbestämmelsen ”huvudsakligen affärsmässigt motiverat” skall kunna betraktas i ljuset av sin huvudregel. Till detta ”ljus” hör ett förhandsbesked från skatterättsnämnden.

2.2.4.1 Ränteavdragsbegränsningarnas lydelse

Följande stycke är tänkt att tjäna som något av en författningskommentar, lagtexten kommer således att återges i sin helhet och sedan just kommenteras.

Definitioner

10 a § Företag skall vid tillämpning av 10 b – e §§ anses vara i intressegemenskaps med varandra om 1. Ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i det andra företaget, eller 2. Företagen står under huvudsak gemensam ledning.

Här stadgas vilka intressegemenskaper som skall vara för handen vid en bedömning. Definitionen täcker således endast företag som är moderföretag och dotterföretag i förhållande till varandra, med ”direkt eller indirekt” täcker definitionen även in alla företag som ett moderföretag äger via andra dotterföretag¹⁴⁰.

Med företag avses i första stycket och i 10 b - 10 e §§ juridiska personer och svenska handelsbolag. En andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska behandlas som en delägarrätt vid tillämpningen av 10 b – 10 e §§.

Att lagtextens ”företag” avser juridiska personer (infattandes svenska handelsbolag) innebär också att man i denna krets skall inkludera stat, kommuner och landsting¹⁴¹.

Huvudregler

10 b § Ett företag som ingår i en intressegemenskap får inte – om inte annat följer av 10 d § - dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen, till den del skulden avser ett förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen.

¹⁴⁰ Prop. 2008/09:65 s. 83

¹⁴¹ Ibid. s. 83

I denna, paragrafens första stycke, stadgas själv avdragsbegränsningen. Tillämpningsområdet är således skulder inom intressegemenskapen hänförliga till förvärv av delägar rättigheter som i sin tur skall vara hänförliga till ett företag inom intressegemenskapen. Utan att det förekommer en direkt definition av begreppet ”delägar rätt” innebär detta en hänvisning till Inkomstskattelagens 48 kap 2 §. I korthet innebär detta att avdragsbegränsningarna även kan komma att tillämpas när förvärvet gäller sådana finansiella instrument som konvertibler, terminer och optioner (2 st.). Det skall också noteras att ifrågasvarande lagrum inte gör undantag för sådana delägar rättigheter som utgör lagertillgångar varför ränteavdragsbegränsningarna även är tillämpliga i sådana situationer¹⁴².

Om en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen ersätts av en skuld till ett företag i intressegemenskapen ska första stycket tillämpas på en sistnämnda skulden om bestämmelsen hade varit tillämplig på den förstnämnda skulden, för det fall det företaget hade ingått i intressegemenskapen.

Syftet med andra stycket är att motverka ett kringgående av första stycket, tanken är således att förhindra s.k. mellanhänder; ett företag utanför intressegemenskapen agerar extern långgivare¹⁴³. Att en sådan ytterligare begränsning är av stor vikt framgår av de farhågor som regeringen hyser, man uttalar: ”Till skillnad från vad som gäller helt interna kringgåendeförfaranden finns en uppenbar risk att dessa externa situationer inte kan förhindras genom tillämpning av allmänna regler och skatteflyktslagen”¹⁴⁴. Vad gäller rekvisitet ”tillfällig skuld” är frågan hur detta definieras. Här har regeringen uttalat: ”Tidsaspekten bör väga tungt vid bedömningen av om en skuld är tillfällig eller inte. Om det har gått lång tid mellan det interna förvärvet och den tidpunkt då det externa lånet ersätts med ett internt lån talar detta för att regeln inte bör tillämpas. Det är däremot olämpligt att ange i lagtexten hur lång tid som ska ha förflutit för att den externa skulden inte längre ska anses vara tillfällig eftersom detta skulle kunna öppna upp för vissa kringgåendeförfaranden...”¹⁴⁵.

10 c § Bestämmelsen i 10 b § första stycket tillämpas också – om inte annat följer av 10 e § - på en skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen, till den del ett företag i intressegemenskapen har en fordran på det förstnämnda företaget, eller på ett företag som är i intressegemenskap med det förstnämnda företaget, såvida skulden kan anses ha samband med denna fordran och avser förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen.

Paragrafen tar sikte på ett särskilt s.k. kringgående: back-to-back-lån. Detta är också en variant av ”mellanhandssituationen” ovan: ”...skulden till det

¹⁴² Prop. 2008/09: 65 s. 83

¹⁴³ Ibid. s. 54

¹⁴⁴ Ibid. s. 55

¹⁴⁵ Ibid. s. 56

utomstående företaget motsvaras av en fordran som ett företag i intressegemenskapen har på det utomstående företaget, eller på ett företag som ingår i samma intressegemenskap som det utomstående företaget”¹⁴⁶. Den situation som paragrafen tar sikte på har varit omdiskuterad i bevishänseende, det kan helt enkelt bli svårt för Skatteverket att koppla samma fordran och förvärv av delägarrätt för att kunna neka ränteavdrag. Rekvisitet ” ha samband med” (tillskillnad från tidigare förslags ”hänförligt till”) är därför ägnat underlätta handläggningen för Skatteverket¹⁴⁷.

Kompletteringsregler

10 d § Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § ska dras av om någon av följande förutsättningar är uppfyllda. 1. Inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. 2. Såväl förvärvet som den skuld som ligger grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.

Om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten har möjlighet att få avdrag för utdelning får första stycket 1 inte tillämpas, om Skatteverket kan visa att såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifter till övervägande del inte är affärsmässigt motiverade.

För en mer utförlig redogörelse om dessa undantag se ovan. Vad gäller det första undantaget, som baseras på en minimibeskattning, skall rekvisitet ”...som faktiskt har rätt till inkomsten” uppmärksammas. Regeln avser i denna del motverka ett särskilt kringgående, att inkomsten slussas vidare. Undantaget är således inte tillämpligt om inkomsten visserligen beskattas enligt minimikravet men sedan till ett annat företag inom intressegemenskapen¹⁴⁸. Det skall dock noteras att det faktum att kapitalet vidareutlånas per se inte behöver innebära att detta skall kategoriseras som slussning. Ett exempel på när det normalt inte är fråga om ett sådant kringgående är när: ”...en koncerns internbank tar upp ett affärsmässigt och externt lån i en bank och vidareutlånar pengar (eventuellt via cash-pool) till ett eller flera företag koncernföretag av affärsmässiga skäl.”¹⁴⁹ För att avdrag skall få göras i denna situation krävs dock fortfarande att minimikravet är uppfyllt.

10 e § Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 c § ska dras av om någon av följande förutsättningar är uppfyllda. 1. Ett företag som har en sådan fordran som avses i 10 c § beskattas för den inkomst som har samband med denna fordring i enlighet med vad som sägs i 10 d § första

¹⁴⁶ Prop. 2008/09: 65 s. 84

¹⁴⁷ Ibid. s. 85

¹⁴⁸ Ibid. s. 86

¹⁴⁹ Ibid. s. 86

stycket 1. 2. Såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.

Om ett företag som avses i första stycket 1 har möjlighet att få avdrag för utdelning ska 10 § andra stycket tillämpas på motsvarande sätt.

Tanken bakom detta stadgande är att samma principer för undantag, som gäller för interna lån, skall gälla för s.k. back-to-back-lån¹⁵⁰.

2.2.4.2 Förhandsbesked i skatterättsnämnden

Under denna rubrik återges ett avgöranden, syftet med detta är att skissera några av de frågor som ränteavdragsbegränsningarna ger upphov till; de grundläggande frågorna är i likhet med ovan om reglerna kan kringgås med enkelhet och vad som kan tänkas definieras som "huvudsakligen affärsmässigt motiverat"¹⁵¹?

Avgörandet, ofta kallat "Kommuninvest"¹⁵², gäller frågan om ränteavdragsbegränsningarna kan kringgås. Ifråga om sakförhållanden gällde följande: AB X är helägt av en kommun. AB X har köpt samtliga aktier i AB Y av kommunen (samt ytterligare ett kommunalt samt ett icke-kommunalt bolag). Köpeskillingen för AB X:s förvärv betalades till kommunen genom att en del av beloppet ställdes ut på en räntebärande revers.

Mot bakgrund av de ovan beskrivna ränteavdragsbegränsningarna sökte kommunen därför förhandsbesked eftersom den var av uppfattningen att den ränta som uppkommit genom förvärvet och reversen inte längre skulle betraktas som avdragsgill. Den fråga man kom att ställa gällde om avdrag för räntan skulle medges om kommunen handlade enligt följande:

AB Y avsåg att under året ta upp lån hos Kommuninvest AB eller någon affärsbank och använda det lånade kapitalet till amortera den skuld som bolaget, genom tidigare förvärv, har till kommunen. Kommunens avsikt är att antingen placera de återbetalade medlen eller att använda dem för amortering av egna skulder till Kommuninvest. Ett annat handlingsalternativ för Kommunen är att låna ut dessa medel till AB Y eller något av dess dotterbolag.

Den ytterligare förutsättning som angavs var att kommunföretaget AB X och dess dotterbolag inte har någon fordring på Kommuninvest AB eller någon affärsbank. Till saken hör också att Kommuninvest AB är ett bolag

¹⁵⁰ Prop. 2008/09: 65 s. 88

¹⁵¹ Skatterättsnämndens förhandsbesked 2009- 11- 30 (dnr 13-09/D) hade varit ett utmärkt avgörande att återge om det inte vore för det faktum att den sökande uppgivit att förvärv och finansiering till övervägande del motiverats av skattehänsyn.

¹⁵² Skatterättsnämndens förhandsbesked 2009-07-06 (dnr 15-09/D)

som ägs av Kommuninvest ekonomisk förening vars medlemmar utgörs av ca 200 kommuner och landsting.

Detta gav således upphov till tre frågor:

- Kan AB X göra avdrag för de räntor som betalas till Kommuninvest eller en affärsbank?
- Kan AB Y göra avdrag för de räntor som betalas till kommunen?
- Kan reglerna i Inkomstskattelagen eller Skatteflyktslagen vara tillämpliga på rättshandlingarna?

Skatterättsnämnden ställde sig först frågan om kommunföretaget (AB Y) med dotterbolag, kommunen och Kommuninvest var att betrakta som i intressegemenskap (i enlighet med 24 kap. 10 a § IL). Slutsatsen blev att intressegemenskap förelåg mellan alla parter förutom Kommuninvest, detta på grund av det stora antalet som ingår i den förening som äger Kommuninvest AB. Skatterättsnämnden drog därför slutsatsen att AB Y:s ränteutgifter inte avsåg skulder till något företag inom intressegemenskapen varför avdrag inte kan nekas enligt huvudregeln (24 kap. 10 b IL).

Skatterättsnämnden övergick sedan till att pröva om avdrag kunde nekas genom 24 . kap 10 c IL , d.v.s. om kommunens förfarande var att betrakta som ett s.k. back-to-back-lån? Skatterättsnämnden uttalade att en tillämpning förutsätter att kommunen eller något företag i intressegemenskap med denna kommer ha en fordran på Kommuninvest och att denna skuld skall anses ha samband med denna fordran och avse ett förvärv av en delägar rätt från kommunen. Skatterättsnämnden fann dock att sådana förutsättningar saknades.

Vidare uttalade skatterättsnämnden att kommunen eller något av kommunföretagens dotterbolag visserligen kan komma att återbetala skulder till Kommuninvest AB, och att dessa i och för sig är att betrakta som likvärdig med utlåning, men att förhållandena inte är sådana att kommunen eller dotterbolagen kan anses ha en fordran på Kommuninvest in den mening som avses i 10 c §.

Skatterättsnämnden övergick sedan till att pröva om det kunde röra sig om de ”tillfälliga skulder” som omnämns i 24 Kap. 10 b § andra stycket. Nämnden uttalade att en tillämpning av paragrafen krävde att en skuld till ett företag utanför intressegemenskapen ersatts av en skuld till ett företag inom intressegemenskapen, och konstaterade slutligen att paragrafen inte var tillämplig då förhållandena här var omvända.

Efter att ha konstaterat att IL inte hindrade AB Y från avdrag för ränta övergick nämnden till att lämna besked om AB X:s räntebetalningar.

Här återgavs först transaktionskedjan:

1. Kommunföretaget lånar pengar av Kommuninvest AB.

2. Kommunföretaget använder de lånade pengarna för att återbetala sin skuld till kommunen.
3. Kommunen lånar ut samma medel till Energibolaget
4. Energibolaget använder de lånade medlen för att betala sin skuld till Kommuninvest AB

Nämnden beaktade sedan den omständighet att AB X:s (energibolagets) skuld till kommun avsåg investeringar i fjärrvärme, något samband med förvärv av delägarätter från ett företag som ingick i intressegemenskapen förelåg alltså inte. Skatterättsnämndens bedömning blev därför i denna del att 24 kap. 10 b § första stycket inte var tillämplig då den skuld som uppkom mellan energibolaget och kommunen inte var hänförlig till ett förvärv av en delägar rätt inom denna intressegemenskap. Vidare konstaterades att det mot bakgrund av detta inte heller kunde röra sig om en sådan tillfällig skuld som avses i paragrafens andra stycke. Nämnden övergick sedan till att konstatera att 24 kap. 10 c § inte heller var tillämplig, paragrafen gäller skulder till företag som inte ingår i intressegemenskapen.

Nämndens besked blev således även i denna del av avdrag för räntebetalningar inte skulle nekas med hänvisning till inkomstskattelagen.

Slutligen gällde frågan om rättshandlingarna kunde angripas med Skatteflyktslagen? Skatterättsnämnden inleder med att kategorisera dessa: ” Genom transaktionerna ersätter Kommunföretaget den nuvarande skulden till kommunen, för vilken ränteutgifterna inte är avdragsgilla, med en ny, lika stor skuld till en annan kreditgivare”. Och: ” För energibolaget gäller att det lån som kommunen skall ge till energibolaget motsvarar den skuld som kommunföretaget ska återbetala till kommunen”. Skatterättsnämnden konstaterar här att skulden, trots skuldomläggningen, kommer att förbli den samma.

Enligt skatterättsnämnden uppfylls rekvisiten i Skatteflyktslagens 2 § p 1-3, och den fråga som kvarstår att besvara är om så också är fallet med p. 4; strider förfarandet mot lagstiftningens syfte?

I avsikt att klarlägga detta lagstiftningens syfte anför nämnden först de regler som är ägnade att motverka kringgåenden, 24 kap. 10 b § andra stycket och 10 c §. Skatterättsnämnden anför dock också de regler som säger att avdragsförbudet inte skall gälla, här åsyftas ”huvudsakligen affärsmässigt motiverat” i 24 kap 10 d § första stycket samt 10 e § första stycket 2. Skatterättsnämndens slutsats här är att ” Reglernas utformning och systematiken för avdragsrätten i stort ger uttryck för att det aktuella avdragsförbudet är avsett att ha ett snävt tillämpningsområde”.

Skatterättsnämndens förhandsbesked blev därför att skatteflyktslagen inte var tillämplig.

2.2.5 Hur begreppet ”affärsmässig” avhandlats i doktrinen

Om man tar ett steg tillbaka och ställer sig frågan vad ett begrepp som ”affärsmässiga skäl” skall utpeka kan man argumentera för föreställningen att rekvisitet ”...har blivit det nya sättet att skilja ut önskad skatteanpassning från sådant som kan accepteras”¹⁵³. Hultqvist menar vidare, vilket har citerats i uppsatsens inledning, att denna tanke inte är ny och att den också har en motsvarighet i bland annat amerikansk rätt: business purpose. Denna kan sedan, om man ökar abstraktionsgraden, sägas ingå en större kategori lagstiftningstekniker eller doktriner som skall reglera, det Hultqvist väljer att benämna skatteundvikande förfaranden. Dessa doktriner präglas (eller snarare bör präglas av) av att frågan om skatteundvikande har ett slags inbäddad grundproblematik. Som redogjorts för ovan gäller det på skatterättens område ett krav på föreskrifter i lag, ”...där förutsättningarna för uttagande av skatt framgår, fordrar i sin tur att skatt inte tas ut, om sådant stöd saknas”¹⁵⁴. Det är till denna omständighet (kravet på legalitet) som man också brukar knyta den skatterättsliga lagtolkningsdiskussionen där lagtextens lydelse ges, om inte högre status, så i varje en förstaplats i den ordning som anger i vilken följd man bör läsa rättskällorna. Likaså är det också denna omständighet som konstituerar den inbäddade problematiken, uppfylls legalitetskravet i så måtto att skattesubjektet kan utläsa ur lagtexten om t.ex. dennes internfinansieringstransaktioner är ”huvudsakligen affärsmässigt motiverade”? Hultqvist uttrycker det på följande vis: ”Beskattning är rättstillämpning och normerna skall följa av lag. Försöken att finna metoder som förhåller sig annorlunda till detta krav än gängse rättstillämpningsmetoder riskerar att komma i konflikt med legalitetsprincipen”¹⁵⁵.

Vad innebär då doktrinen om ”business purpose” och dess brittiska motsvarigheter ”commerical effect” och ”commercial purpose”? Den grundläggande tanken är att denna skall vara en objektiv doktrin där den skatteskyldiges motiv eller intentioner inte beaktas, istället är det syftet som har relevans¹⁵⁶. Hultqvist uttalar här att ett antal frågor inställer sig rörande detta syfte¹⁵⁷:

- ”Det kan inte vara svårt att åtminstone ordna med något affärsmässigt syfte?”
- ”Skall man fordra[...] en viss storlek på det ena eller andra syftet?”
- ”Är det inte t.o.m. så att det med dagens skattesatser är svårt att tala om affärssyfte, utan beaktande av de skattemässiga effekterna?”
- ”Kan man verkligen företa hypotetiska resonemang om vad som är ekonomiskt riktigt utan hänsyn till skatteeffekterna?”

¹⁵³ Hultqvist (Notis 29 Augusti 2008)

¹⁵⁴ Hultqvist s. 427 (Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning)

¹⁵⁵ Ibid. s. 428

¹⁵⁶ Ibid. s. 440-441

¹⁵⁷ Ibid. s. 442

- ”Vad gör man om två personer handlar tillsammans och den ena har som syfte att spara skatt och den andre har ett annat syfte?”

Hultqvist återger i detta sammanhang Rice & Solomons uppfattning om doktrinen tillämpning i amerikansk rätt; ”den åberopas när den är önskvärd och förbigås när den är oförmånlig”¹⁵⁸. En ytterligare negativ recension, av Isenbergh, återges av Hultqvist: ”Emellertid har varken de skatteskyldiga eller skattemyndigheterna i det långa loppet tjänat på dessa vaga doktriner, utan endast skatterådgivarna som kunnat sälja sina intuitiva bedömningar av vad domstolarna ”gillar” och ”inte gillar[...]¹⁵⁹.

Med detta sagt menar ändå Hultqvist att ”business purpose”-doktrinen, till skillnad från exempelvis ”substance over form” och ”step transactions”, ”..förefaller ha störst möjligheter att ges ett någorlunda preciserat innehåll, även om dess grund – förekomsten av ett annat syfte än skattesyfte – kan utvecklas ytterligare...”¹⁶⁰. Hultqvist ger exempel på regler i den svenska inkomstskattelagen som han betraktar som vilande på sagda doktrin, detta gäller exempelvis: ”vinstsyfte i näringsverksamhet”, ”armlängdsprissättning mellan besläktade företag” och ”inkomstskatteplikt vid uttag ur förvärvskälla”¹⁶¹. Hultqvist ger dock också uttryck för uppfattningen att denna doktrin riskerar att bli vag om den tillämpas över hela inkomstskatteområdet, och då särskilt när det gäller förhållanden utanför inkomstslaget näringsverksamhet¹⁶². Hultqvist utvecklar senare denna tanke när denne diskuterar ett hypotetiskt införande av en sådan norm i intern rätt, han tänker sig att vissa förfaranden inte skall beaktas i skattehänseende, ”...om de inte har något annat rimligt syfte än skattesyftet”¹⁶³. En sådan norm skulle kunna rättfärdigas, i och med att den inte strider mot rätten för det enskilda skattesubjektets att ordna sina ekonomiska angelägenheter på ett sådant vis att minsta möjliga skattebelastning uppstår, då lagstiftaren har rätt att försvara den indispositiva skattelagstiftningens effektivitet¹⁶⁴.

Hultqvist övergår sedan till att vederlägga den invändning mot resonemanget som han själv anför, att ”business purpose”-doktrinen är en bräcklig konstruktion genom att den alltid torde kunna kringgå genom att det icke-affärsmässiga syftet kompletteras med just affärsmässiga skäl. Hultqvists uppfattning är att doktrinen trots allt ”lägger hinder i vägen” för det som brukar kallas ”artificiella förhållanden”¹⁶⁵. Om jag förstår Hultqvist rätt motsvaras dessa förhållanden av exempelvis de helt artificiella förhållanden som utpekats i gemenskapsrätten och som blivit kända genom avgörandet Cadbury Schweppes (C-196/04). Hultqvist menar dock, vad gäller doktrinen bräcklighet ifråga om att andra syften kan anföras, att det är ”...svårare att finna intellektuellt hållbara kriterier som dessutom kan

¹⁵⁸ Hultqvist (Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning) s. 442

¹⁵⁹ Ibid. s. 443

¹⁶⁰ Ibid. s. 463

¹⁶¹ Ibid. s. 464

¹⁶² Ibid. s. 465

¹⁶³ Ibid. s. 507

¹⁶⁴ Ibid. s. 507-508

¹⁶⁵ Ibid. s. 508

förenas med legalitetsprincipen och rimliga krav på rättsligt godtagbara metoder”¹⁶⁶. Hultqvist fortsätter: ”Försöken att mäta skattesytet i förhållande till andra syften med ett förfarande, såsom ”det huvudsakliga skälet”, det ”avgörande skälet”, ett ”väsentligt skäl” m.m. kommer i konflikt med principen att ordna sina angelägenheter på ett – även ur skattesynpunkt – så förmånligt sätt som möjligt”¹⁶⁷. Hultqvist uppfattning är istället att man i sådana situationer är hänvisad till en metod där parternas intentioner granskas i relationen till det vidtagna förfarandet¹⁶⁸. Jag skall avslutningsvis redogöra för Hultqvists uppfattning i denna fråga, att man bör gå från syfte till intention när saken rör förfaranden som kan tillskrivas föra syften. Vad avser då Hultqvist med parternas intentioner? ” [...] dvs. vad de verkligen avsett att företa, oaktat att de klätt förfarandet i några rättsligt för dem meningslösa dräkter, eftersom den rättsliga effekten inte består mer än en kort stund och dessutom inte innebär något risktagande, utan parterna kontrollerar hela händelseförloppet”¹⁶⁹.

2.2.6 Begreppet ”affärsmässig” och dess betydelse i inkomstskattelagen

Som framgår ovan, av propositionen, anses en närmare utredning om vad begreppet ”affärsmässig” tidigare givits för betydelse i inkomstskattelagen falla utanför en utredning som gör anspråk på att använda samma begrepp i inkomstskattelagen. Under denna rubrik skall därför närmare undersökas vilken mening lagstiftaren tidigare givit detta rekvisit.

2.2.6.1 Uttag ur näringsverksamhet och underprisöverlåtelse

I korthet är den bakomliggande tanken med uttagsbeskattning att uttag ur rörelse just skall beskattas, rättsutvecklingen skedde under en längre tid i praxis och kom sedan att närmast kodifieras i 1990 års skattereform¹⁷⁰. Skillnaden mellan 22 kap. och 23 kap. IL kräver dock en förklaring, en underprisöverlåtelse enligt 22 kap. renderar uttagsbeskattning, en kvalificerad underprisöverlåtelse enligt 23 kap. 9 § medför dock inte uttagsbeskattning¹⁷¹.

Rekvisitet ”affärsmässigt motiverat” förekommer i 22 Kap. 3 § IL (och även i 23 Kap. 3 § IL), där rör det sig om en kategorisering av ett särskilt uttag. Det stadgas att ett uttag skall anses ha skett om den skatteskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Klart i detta

¹⁶⁶ Hultqvist (Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning) s. 508

¹⁶⁷ Ibid. s. 508

¹⁶⁸ Ibid. s. 509

¹⁶⁹ Ibid. s. 489

¹⁷⁰ Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering del 2 s. 325

¹⁷¹ Jmf. Lodin m.fl. s. 502

sammanhang är att ”affärsmässigt motiverat” är ett relationsbegrepp, en prövning är med andra ord helt avhängigt att överlåtelsen skett till ett lägre pris än just marknadspris¹⁷². Lagrådet har även i detta sammanhang påpekat att ”affärsmässigt motiverat” är ett begrepp som behöver preciseras. Regeringens svar på detta, i sammanhanget uttagsbeskattning, var följande: ”Regeringen anser att det inte är lämpligt att lagstifta om innebörden av begreppet affärsmässigt motiverat utan den frågan lämpar sig bättre att lösa i praxis”¹⁷³. Frågan är således vad som kan vara en affärsmässigt motiverad avvikelse? Det exempel som ges, ifråga om underprisöverlåtelse, är att ett företag önskar etablera en affärsrelation med en viss köpare och därmed överlåter under marknadspris, ”i fall som detta när ett pris avviker från marknadsvärdet är affärsmässigt motiverat saknas anledning till uttagsbeskattning”¹⁷⁴. I författningskommentaren uttalas vidare att ”...uttag föreligger givetvis inte när priset är lågt på grund av att överlåtaren gjort en dålig affär”¹⁷⁵.

Sammanfattningsvis kan sägas att begreppet ”affärsmässigt motiverat” förekommer i två sammanhang. 22 kap är kontexten den att överlåtelse under marknadspris skall uttagsbeskattas om rättshandlingen inte är affärsmässigt motiverad. I 23 kap. kan sägas att rekvisitet tar sikte på att beskriva samma situation men här kan också rättsföljden vara en helt annan. I 23 kap. kan således rekvisitet också utpeka en transaktion som trots sin icke-affärsmässiga karaktär inte skall uttagsbeskattas. En annan sak är att det obeskattade värdet, så småningom, beskattas hos förvärvaren¹⁷⁶.

2.2.6.2 CFC-reglerna och rekvisitet ”affärsmässigt motiverat”

Den närmare innebörden av, och diskussionen kring, rekvisitet ”affärsmässigt motiverat” i kap 39a 7a§ IL framträder först när man är bekant med det gemenskapsrättsliga avgörandet Cadbury Schweppes plc. (C-196/04). I korthet innebär CFC-reglerna att svenska skatteskyldiga delägare i en utländsk lågbeskattad juridisk person skall beskattas som om denne hade inkomst från ett svenskt aktiebolag. Det nämnda målet gällde frågan huruvida de brittiska CFC-reglerna stred mot etableringsfriheten, Cadbury Schweppes hade etablerat två dotterbolag på Irland där skattesatsen var 10 % och detta hade utlöst brittisk CFC-beskattning. Domstolens bedömning var i korthet att 1. Brittisk CFC-lagstiftning innebar en inskränkning av etableringsfriheten genom den olikbehandling som uppträdde genom den skattemässiga nackdel som de brittiska reglerna konstituerade. 2. Inskränkningen kunde dock motiveras då den beivrade rent ”konstlade upplägg” 3. För förenlighet med gemenskapsrätten krävdes dock att lagen inte omfattade fler rättshandlingar än vad som krävdes för att

¹⁷² 22. Kap. och 23 kap. IL torde, enligt hänvisning i prop. 1999/2000: 2 del 2 s. 291, utgå ifrån samma definition av begreppet ”affärsmässig”.

¹⁷³ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 291

¹⁷⁴ Prop. 1998/99: 15 s. 166

¹⁷⁵ Ibid. s. 292

¹⁷⁶ Lodin m.fl. s. 503

upprätthålla sitt syfte. 4. CFC-beskattning skulle därför inte ske när etableringen har en ekonomisk skälbild (inkluderat skatteskäl)5. CFC-reglerna skall således inte träffa verkliga etableringar som sker i syfte att bedriva faktiskt ekonomisk verksamhet. 6. Den verkliga etableringen skall betraktas i förhållande till sin motsats, skenetablering i form av ”brevlådeföretag”. 7. Domstolen angav exempel på objektiva omständigheter som bekräftar en verklig etablering: huruvida bolaget har lokaler, personal och utrustning på platsen för etableringen.

Efter avgörande kom därför de svenska CFC-reglerna att ändras, i 7 a § förekommer ett undantag från sådan beskattning om den lågbeskattade utländska juridiska personen utgör en verklig etablering från vilken ”en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs”. Även i detta sammanhang har lagrådet uttryckt en kritisk ståndpunkt och föreslagit att ”affärsmässigt motiverad” skall ersättas av ”faktisk ekonomisk”. Regeringen försvarar dock sitt förslag med påpekandet att det centrala begreppet, från avgörandet, som skall återspeglas i lagtexten är ”konstlat upplägg”, ”Det är regeringens uppfattning att ett konstlat upplägg kännetecknas av avsaknaden av affärsmässiga motiv”¹⁷⁷.

¹⁷⁷ Prop. 2007/08: 16 s. 29

3 Analys

Det torde vid det här laget stå klart att de frågor som skall behandlas är, om inte komplexa, så i varje fall flerdimensionella. Detta medför att en systematisk analys, kräver sina upprepningar; motiv och regelbild, huvudregel och undantag, inkomstskattelagen och skatteflyktslagen synes ofta behandla varandras innehåll.

3.1 Att beskriva en dikotomi

Först skall sägas att ett regelverk kräver sina dikotomier, de är oundvikliga och denna uppsats är således inte ägnad att kritisera förekomsten per se utan istället att använda denna topik som ett analysinstrument. Det första steget i denna analys är att med beaktande av legalitetsprincipen enbart utgå från lagtextens lydelse i ränteavdragsbegränsningarnas 10 d §, såväl förvärv som skuld som ligger till grund för ränteutgifterna skall vara huvudsakligen affärsmässigt motiverat för att avdrag skall medges. Utan annan tolkningsdata finns det egentligen endast en slutsats att dra i detta skede, den direkta motsatsen till ”huvudsakligen affärsmässigt motiverat” är ”icke-huvudsakligen affärsmässigt motiverat”. I detta sammanhang vågar jag påstå, tillskillnad från regeringen, att rekvisitets kontext inte ger någon närmare ledning i frågan. Huvudregeln stadgar endast att avdrag inte medges för ränteutgifter under angivna förutsättningar såvida inte det undantag vi nu försöker tolka är tillämpligt. Och undantaget bekräftar just att sådana skulder och förvärv kan vara både affärsmässigt och icke-affärsmässigt motiverade. Att det skulle betraktas som olämpligt att i lagtexten vara mer specifik vederläggs dock av lydelsen i 22 kap 3 § där det stadgas att en överlåtelse skall beskattas om denna understiger marknadspris utan att detta varit affärsmässigt motiverat. Även om ”understiger marknadspris” inte är någon definition av ”affärsmässigt” bildar detta en kontext som medger att vi kan dra en mer eller mindre välgrundad slutsats om rekvisitets närmare innebörd. Ifråga om CFC-reglerna går man ett steg längre, där exemplifieras ”affärsmässigt motiverad verksamhet” i tre punkter som särskilt skall beaktas vid en sådan bedömning (39 a kap.7a st. 3 p 1-3). Som diskuteras nedan kan man dock inte med ledning i denna bestämmelse utröna rekvisitets närmare betydelse. Min uppfattning i detta led är följaktligen att det föreligger en oklarhet som berättigar att man tillgriper förarbetet för att tolka lagstiftningen, jag kommer också nedan att närmare utveckla varför analogier mellan avdragsbegränsningarna och CFC-reglerna i praktiken är omöjliga.

I nästa steg är således frågan vilken ledning propositionen ger? Vi inleder med att enbart analysera ”affärsmässigt motiverat” och väntar således med att inkludera ”huvudsakligen”. Där uttalas att det ska ligga sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden – utöver eventuella

skatteeffekter – bakom de transaktioner som bedöms. Denna definition kan åskådliggöras på följande vis.

Affärsmässigt motiverat/ Icke affärsmässigt motiverat

Affärsmässigt motiverat =

- Sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden utöver skatteeffekter.

Icke affärsmässigt motiverat =

- Osunda företagsekonomiska affärsmässiga överväganden inkluderat skatteeffekter

Denna uppställning kräver en närmare definition av begreppen, vi inleder med ”affärsmässig”. I denna del av analysen beaktar vi uttalandet i ränteavdragsbegränsningarnas proposition: vare sig Skatteverket, finansdepartementet eller regeringen har utrett vad begreppet redan givits för betydelse i inkomstskattelagen – det är således läge att resonera förnuftigt utifrån förarbetet. Problemet med regeringens definition är dock att den innehåller det begrepp som avses definieras, definitionen är således partiellt att betrakta som ett cirkelresonemang. Jag väljer här att söka en s.k. nollpunkt i Svenska akademins ordbok, och detta gör jag väl medveten om att lagstiftaren inte på något vis är bunden av denna ordboks definitioner. Den sjätte betydelse som listas av ordet affär (affärsmässig har inte upptagits) ger följande definition: ”handel. Längre tid fortsatt verksamhet1. Rörelse. 1. Företag, hvarmed ekonomisk vinning åsyftas”. Till utgångspunkt för den fortsatta analysen tar vi därför affärsmässighet i bemärkelsen att detta är bemödanden som företas med målet att nå ekonomisk vinning. Nästa begrepp som behöver en närmare definition är ”företagsekonomisk”. Av svenska akademins ordbok får vi vad gäller begreppet ekonomiskt (företagsekonomisk har inte upptagits) följande: ”planmässig o ordnad verksamhet för anskaffande o användning av medel till (de materiella) behovens tillfredsställande, så att med givna medel uppstår största möjliga utbyte”. Denna definition korresponderar också med den allmänt spridda uppfattningen att ekonomi skulle betyda hushållning med begränsade resurser. Med ”företagsekonomisk” avses följaktligen att ett bolag ordnar sin verksamhet så att det med givna medel uppstår största möjliga utbyte, eller mindre omständigt uttryckt: att ett företag sköts så att det genererar största möjliga vinst.

Vad betyder då ”sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden utöver skatteeffekter”? Som framgår ovan är ”vinst” essentiellt i de två första begreppen men enligt lagstiftaren skall vi vid beräkningen av denna vinst inte beakta eventuella skatteeffekter. För att kunna förstå detta motsatsförhållande måste vi således fördjupa oss något i

begreppet vinst. Här krävs ett förenklat exempel: X driver ett aktiebolag (där omständigheterna är sådana att det inte utlöser fåmansbolagsbeskattning) som bjuder ut basgitarrer av s.k. high end-typ, i enlighet med ABL 3:3 gör X detta med vinstsyfte vilket i sin tur torde korrespondera med definitionerna ovan av ”affärsmässigt” och ”företagsekonomiskt”. X köper in basgitarrer för 25- men tack vare utmärkt brand equity kan dessa avyttras för 100-. När X så har försålt en basgitarr för detta pris har inte bara X:s inköp täckts utan det har också uppstått ett överskott på 75-. Som preciserats ovan är dock X i denna marknad av affärsmässiga skäl och vill därför tillgodogöra sig detta överskott. För att göra detta skall dock 75 – dubbelbeskattas, först i bolaget och sedan hos X själv. Frågan är således när vinst uppstår? Skall den vinstmaximerande ambitionen endast gälla fram till dess att överskottet redovisas i X bolags bokslut eller skall den även gälla fram till den punkt när X de facto tillgodogör sig överskottet i form av utdelning? Annorlunda uttryckt är detta en fråga om huruvida skatt skall betraktas som en kostnad precis som basgitarrernas inköpspris? Om affärsmässig definieras som ett företag hvarmed ekonomisk vinning åsyftas uppstår frågan vem det är som åsyftar? En allmän sanning här är att den juridiska personen är en fiktion, eller snarare en konceptuell modell som skapats av rättsvetenskapen för att underlätta risk och ansvarsförhållande. Ur ett sådant perspektiv blir den juridiska personen ett instrument för en fysisk persons vilja, enligt samma allmänna sanning har den juridiska personen aldrig någon egen vilja eftersom det är ett begrepp och inget väsen med eget medvetande och preferenser. Följaktligen är det den fysiska personen som åsyftar ekonomisk vinning. Dessvärre är följdfrågan mer komplicerad att besvara: för vem åsyftas denna ekonomiska vinning? Här finns två tolkningsmöjligheter. Ekonomisk vinning kan tolkas på så vis att denna åsyftas för den juridiska personen, detta mål fullgörs genom att bolaget sköts på ett sådant vis att ett så stort överskott som möjligt uppstår. Ekonomisk vinning kan också tolkas på det sättet att denna skall uppstå hos den fysiska person som faktiskt åsyftar den, detta mål fullgörs då genom att ett så stort belopp som möjligt utdelas från bolaget. Enligt min mening korresponderar inte det första tolkningsalternativet med den instrumentella handlingsrationalitet som ligger inbäddad i begreppen ”affärsmässig” och ”företagsekonomisk”, det är inte rimligt att det i ”åsyfta ekonomisk vinning” skulle ligga ett anspråk på att överskottet skulle tillfalla någon annan, i meningen enbart upparbetas (i ett bolag) alternativt delas med någon annan (fiscus). Min slutsats i denna del är följaktligen att begreppen ”affärsmässig” och ”företagsekonomisk” skall tolkas så att det i dessa ligger ett anspråk på en så stor vinst som möjligt skall tillfalla den fysiska person som åsyftar denna vinst¹⁷⁸. En direkt konsekvens av denna slutsats är då att den dubbelbeskattning som X underkastats skall betraktas som en kostnad eftersom det är först efter att denna kostnad har betalats som den åsyftade vinsten de facto uppstår. Vi ställer oss således frågan igen, vad innebär ”sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden utöver

¹⁷⁸ För tydligheten skall påpekar jag här att denna slutsats följer av en begreppslig analys och att den således skall skiljas från frågor som den etiska ”Är det affärsmässigt och företagsekonomiskt att underkasta sig beskattning?” och den empiriska ”Utdelas verkligen upparbetad vinst i sådan utsträckning att resonemanget beskriver verkligheten i denna del?”

skatteeffekter”? Att de två första begreppen skall vara sunda innebär rimligen att den ovan definierade vinstaspekten efterlevs, ”utöver skatteeffekter” skulle då innebära en inskränkning i vinstbegreppet och frågan som uppstår här är om lagstiftaren har skapat en motsägelsefull definition? Enligt min mening är det vinstmaximerande anspråket essentiellt i de båda begreppen ”affärsmässigt” och ”företagsekonomiskt”, om vi beaktar deras lexikaliska definitioner så upptas dessa till övervägande del av ”vinning” respektive ”största möjliga utbyte”; något annat finns egentligen inte att ta fasta på. Och som vi konstaterat ovan är det mest rimliga tolkningsalternativet att denna vinst skall tillfalla den som också åsyftat denna. Min slutsats blir därför att lagstiftaren våldför sig på begreppet ”affärsmässig” genom bryta ut dess mest essentiella betydelse ur dess definition¹⁷⁹.

Vi övergår nu till dikotomins andra led, dess outtalade motsats. Min tanke här är att lagstiftaren inte kan avfärda denna konstruktion eftersom den följer av lagtextens formulering på ett sådant vis att den utgör dess spegel- eller skuggbild: ”Osunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden inkluderat skatteeffekter”. Annorlunda uttryckt frågar jag mig således vilken innebörden av förklaringen blir e contrario. Den första frågan här blir hur man skall förstå begreppet ”osund¹⁸⁰”? Ovan var min slutsats att de överväganden som är sunda är detta därför att de motsvarar begreppens essentiella betydelse, men i detta sammanhang ger ett sådant resonemang ett märkligt resultat. Följdfrågan blir för vem detta skall framstå som osunt? Ovan har vi tolkat ”företagsekonomisk” och ”affärsmässig” på så vis att det är den som åsyftar vinst som också lever upp till dem, men detta får inte meningen att framstå tydligare här. Betydelsen i detta fall blir då att det skulle ligga osunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden bakom ett perspektiv där man betraktar beskattning som en kostnadspost. På samma vis som att sunda överväganden inte skulle inkludera skatteeffekter blir det motsägelsefullt att osunda överväganden skulle inkludera skatteeffekter.

Så här långt in analysen skall jag bemöta invändningen att slutsatserna överbetonar det motsägelsefulla i dikotomin, att varje förnuftig person kan föreställa sig den inskränkning som innebär att ”vinst” i begreppen skall förstås på så vis att det är sunt att maximera denna i bolaget men att denna ambition inte kan gälla i skattehänseende för bolagets ägare. Svaret på

¹⁷⁹ Motargumentet att begreppet skall betraktas som stipulativt, och inte deskriptivt, faller dock på att det inte är instrumentellt rationellt att i kraft av sin stipulativa befogenhet tillskapa en betydelse som avviker starkt från 1. Begreppets etablerade betydelse 2. Begreppets betydelsen i inkomstskattelagen i övrigt. För övrigt torde rättsområdets krav på legalitet begränsa denna typ av stipulation ytterligare. Enligt min mening är såldes rekvisitets lydelse endast instrumentellt rationellt om lagstiftaren åsyftat ett fortsatt osäkert rättsläge.

¹⁸⁰ Det faller utanför denna undersökning att ägna sig åt metaforkritik, det bör dock påpekas att dikotomin sund/osund tillämpad på överväganden (tankar) är en ytterst bräcklig hälso-metafor. Enligt min uppfattning skapar denna mer förvirring än klarhet eftersom det ingalunda är givet hur man skall koppla samman skatterätt, individuella överväganden och en inte närmare definierad skattningsskala för sundhet.

denna invändning är intimt förknippad med lagstiftningsteknik och syftet med lagstiftningen. Enligt min mening finns det inget annat försvarbart syfte med lagstiftning än att de regler som instiftas skall reglera de samhällsförhållanden som avsetts och att detta syfte skall tillgodoses genom en adekvat lagstiftningsteknik. Detta är givetvis truismer, men ifråga om dikotomier krävs stabila motsatsförhållanden och som vi kommer beröra nedan ökar inte stabiliteten när rekvisitet skall tolkas vid sin fullständiga lydelse; ”*huvudsakligen* affärsmässiga skäl”. Essentiellt för ”företagsekonomiskt” och ”affärsmässigt” är vinst för den som åsyftar vinst, begreppen berövas sin ursprungliga betydelse och utgör snarare sin motsats vilket måste vara kännetecknande för grunden till ett instabilt rekvisit. För den lagstiftare som önskar beivra räntesnurror exakt så som de var beskaffade enligt Industrivärdenavgörandet finns det inga rationella skäl till att undvika rekvisitkonstruktioner som utpekar de förfaranden man vill komma åt på ett exakt vis. Jag går nu vidare till den uttalade dikotomin som förekommer explicit i lagstiftningsprocessen.

Om man skall sammanfatta det argument som återkommer i Skatteverkets hemställan, finansdepartementets promemoria och regeringens proposition så är det dikotomin:

Företagsekonomiska överväganden / Skatteplaneringsskäl

Jag vill hävda att denna uttrycker lagstiftningens ambition. Problemet är dock att betydelseerna ligger allt för nära varandra¹⁸¹, i företagsekonomiska överväganden ligger också skatteplaneringsskäl. Den stora frågan för denna dikotomi är också vad som avses med skatteplaneringsskäl? Det kan knappast avse den rättighet som skattesubjektet har att med beaktande av lagstiftningen ordna sina ekonomiska förhållanden så att skattebelastningen bli så gynnsam som möjligt. Mer begripligt blir det om man med begreppet avser den sortens ”artificiella upplägg” som beskrivs i avgörandet Cadbury Schweppes. Någon sådan koppling går dock inte direkt att utläsa och vi får anledning att ställa oss frågan vilket problem det egentligen var som utpekades i Skatteverkets hemställan? Som framgår nedan är jag djupt kritisk till den avgränsning som gjorts i verkets problemformulering; problemet man beskriver är ett upplägg som påminner om Industrivärden och då blir det motsägelsefullt att samtidigt tala om att skattebasens eroderande kan motverkas genom att enbart beivra ett upplägg bland många. Enligt min mening kan man spåra den instabilitet som råder i föreliggande dikotomier till den osäkerhet kring räntesnurror som skatteflyktslagen genom sitt avgörande Industrivärden renderade. Osäkerheten kom att bestå i frågan, som egentligen inte prövades mot bakgrund av skatteflyktslagens utformning, om räntesnurrorna var ett rent artificiellt upplägg i bemärkelsen att det var rent konstlat. Den naturliga följdfrågan här är om

¹⁸¹ Här faller också invändningen att rekvisitet skall utgöra grunden i ett hypotetiskt test där domstolen frågar sig hur bolaget skulle agerat om det inte haft skattemässiga aspekter att ta hänsyn till. Enligt min mening undersöker man ”något annat” än ”affärsmässighet” med hypotesens hjälp och då förlorar samma undersökning sin relevans i situationer då ränteavdragsbegränsningarna skall tillämpas.

skatteflyktslagen varit oförmögen att beivra just ett sådant upplägg? Något svar på en sådan fråga finns naturligtvis inte att tillgå. En vanlig uppfattning är att skatteflyktslagen borde ha befunnits tillämplig, enligt min mening är det dock svårt att föreställa sig hur den sortens domskäl hade fallit. Istället är det snarare så att "lagstiftningens syfte" är ett ytterst trubbigt instrument. Mot bakgrund av förhandsbeskedet Kommuninvest blir dock frågan om Regeringsrätten hade kommit till en annan slutsats. Min uppfattning här är, som utvecklas nedan, att lagstiftningens syfte kommit att förändras genom ränteavdragsbegränsningarna och att ett eventuellt kringgående av dessa begränsningar just skall vägas mot det utrymme som kommit till uttryck "huvudsakligen affärsmässiga skäl". Paradoxalt är således lagstiftningens syfte mer gynnsamt nu, efter den specifika stopplagstiftningen. Föreliggande stycke kan sammanfattas på så vis det råder osäkerhet kring vad för slags förfarande som Industrivärdens räntesnurror utgjorde? Vi får också anledning att återkomma till denna fråga nedan när affärsmässigheten skall bedömas i procent.

Den fråga vi måste ställa oss är om det "uteslutna tredje" i föreliggande dikotomier är att skattehänsyn ingår i begreppet affärsmässig. För att bringa klarhet i detta måste vi dock undersöka "huvudsakligen" också.

Följande dikotomi är för handen:

Huvudsakligen affärsmässigt motiverat / icke huvudsakligen affärsmässigt motiverat

Som framgått ovan har de flesta som kommenterat rekvisitet frågat sig om affärsmässigheten kan kvantifieras? Innan vi söker ledning i propositionen skall vi först undersöka satsens konstruktion närmare. Rekvisitet kan ställas upp på följande vis:

Huvudsakligen affärsmässigt motiverat (affärsmässigt motiverat = sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden utöver skatteeffekter)

Med ledning av propositionen kan detta skrivas om så här:

Till minst 75 procent affärsmässigt motiverat (affärsmässigt motiverat = sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden utöver skatteeffekter)

Det första som skall konstateras är att rekvisitet förskjuter beaktandet av skatteeffekter från "affärsmässigt" till "huvudsakligen", rekvisitet kan således också tecknas så här:

Till minst 75 procent affärsmässigt motiverat och till högst 25 procent överväganden som rör skatteeffekter

Om vi bortser från att detta förefaller vara omständig och svårtolkad lagtext uppstår frågan vad procentsatserna skall relateras till? Rekvisitets lydelse är

”huvudsakligen affärsmässigt motiverade”. Av propositionen får man intrycket av att denna bedömning skall ske med beaktande av den s.k. helheten och saken rör skattesubjektets ”överväganden”. Det framgår också att det är skulden och förvärvet som ligger till grund för denna som skall undersökas, men om avdragsbegränsningarna skall täcka något mer än de rent konstlade uppläggen är tillämparen i starkt behov av urskilningskriterier. Vi är säkert alla överens om att en helhetsbedömning kan vara okomplicerad om saken rör ett artificiellt upplägg, saken är dock en helt annan när regeringen blandar in begreppet ”överväganden”. En distinktion är på sin plats, det är skillnad på att överväga och på att handla. Det är exempelvis en aktivitet att genom ett inre pro / contra – resonemang överväga användandet av räntearbitrage och en annan aktivitet att ge order om utförandet av de transaktioner som detta arbitrage kräver. Hur man överväger och hur man handlar behöver inte med nödvändighet innebära något slags kausalsamband varför det är mest praktiskt för en världslig domstol att utreda handlingarna och inte övervägandena. Enligt min mening är det övergripande syftet med ränteavdragsbegränsningarna att skydda skattebasen och då förefaller det mest koherent att tala om rättshandlingarnas skattemässiga effekt snarare än de skatteskyldigas mer eller mindre godtagbara överväganden. Är det då så att det skall råda 75 procents affärsmässighet i de motiv som ligger bakom skuld och förvärv i en räntesnurra?

Av propositionen framgår ränteavdragsbegränsningarna skall motverka ”alltför” skattedrivna upplägg. Och vidare ”...att ventilen kan vara tillämplig även om de aktuella förhållandena innebär vissa fördelaktiga skatteeffekter, vid sidan av de affärsmässiga skälen”. Detta förefaller dock vara ett synnerligen motsägelsefullt resonemang. Det uttalade syftet är att motverka att främst bolagsskattebasen eroderas, att genom ett undantag godta vissa fördelaktiga skatteeffekter kan knappast vara förenligt med detta syfte; den skillnad som regeringen gör är inte valid eftersom skillnaden mellan ett ”alltför” skattedrivet upplägg och ett godtagbart skattedrivet upplägg inte definieras i hur mycket skatt som undviks utan i hur affärsmässigt man kan hävda att förfarandet är. Åter till grundfrågan dock, vad skall procentsatserna relateras till? Vi vet redan att det är förvärv och skuld som till 75 procent skall vara affärsmässigt motiverat. I propositionen ges ett exempel i novellform, den bärande tanken torde återges här:

”[. .] I samband med en omstrukturering av verksamheten i regionen förvärvar ett svenskt aktiebolag ett dotterbolag från ett annat bolag i koncernen och finansierar förvärvet genom ett lån från huvudkontoret i regionen där det förvärvade bolaget är lokaliserat. Detta förfarande är normalt för koncernen och har vidtagits även i samband med omorganisationer av verksamheter i andra regioner. Ränteutgifterna som betalas till huvudkontoret i regionen följer normal praxis inom koncernen och är inte anmärkningsvärt stora jämfört med vad som betalats i samband med lån till företag i andra länder med högre beskattning”.

Detta är propositionens mest lödiga exempel och enligt min mening ger inte detta ledning till hur procentsatserna skall tillämpas. Det mest bestickande problemet är att scenariot saknar likheter med Industrivärden, novellen verkar beskriva räntearbitrage i ett sammanhang där man drar nytta av låg beskattning på ränteintäkter i en annan jurisdiktion och det framgår inte om mottagaren vidareutdelar ränteinkomsten. Vi vet inte ens om det svenska moderbolaget är ett investmentföretag. Såsom avgörandet Industrivärden formulerats får vi, som diskuterats ovan, ingen inblick i den s.k. affärsmässigheten i transaktionerna som till sitt resultat kom att kringgå dubbelbeskattningen. Den fråga vi ställer oss är således om Skatteverket betraktar Industrivärden som ett rent konstlat upplägg och om novellen ovan skall betraktas som ett mot-exempel? Måhända är detta en förnuftig slutsats, som framgått ovan har Skatteverket motiverat sitt förslag med argumentet att man enbart önskat beivra räntesnurror så som de var konstruerade i Industrivärden eller dylikt. Den fråga jag önskar få svar på är hur många procents affärsmässighet som saknades i detta avgörande? Hur kan vi utläsa minst 75 procent affärsmässigt motiverat ur exemplet?

”Kravet” på att det skulle vara ”normalt” att sköta sin internfinansiering på detta vis kan knappast betraktas som en adekvat indikation på affärsmässighet, och hur behandlar man en koncern i skattehänseende som vill göra detta ”normalt” för all framtid? När man läser exemplet får man också intrycket av att den skatteförmån som uppkommer i denna lågskattejurisdiktion balanseras upp av att liknande förfarande sker i högskattejurisdiktioner, detta överensstämmer dock inte med ränteavdragsbegränsningarnas utformning; den helhet som skall bedömas är hänförlig till ett specifikt förvärv och en specifik skuld och inte till en multinationell koncerns samtliga transaktionsflöden över en mängd beskattningsår. Att omstrukturering skulle vara synonymt med affärsmässig (i lagstiftarens mening) är också, som framgår nedan, enbart en fiktion. Vidare kan man diskutera om inte denna novell lyfter fram omständigheter som inte skall beaktas, nämligen själva etableringen i en lågskattejurisdiktion. Så som ränteavdragsbegränsningarna är formulerade är det, som påpekats ovan, skuld och förvärv som skall vara huvudsakligen affärsmässigt motiverade. I exemplet beskrivs det dock tydligt att koncernen bedriver ett slags faktiskt ekonomisk verksamhet (jag lånar begreppet från den lagrådsremiss som avsåg ändringen av CFC-reglerna) i lågskattejurisdiktionen och att detta skulle vara godtagbara skäl till att räntebetalningarna faktiskt hamnar i en sådan del av världen. Mot bakgrund av etableringsfriheten, så som den kommit att preciseras i en skatterättslig kontext genom Cadbury Schweppes, skall fiscus dock inte ha några synpunkter på i vilken skattejurisdiktion faktisk ekonomisk verksamhet bedrivs.

Sammanfattningsvis kan sägas att det förefaller ogörligt att närmare precisera vad 75 procents affärsmässighet, enligt lagstiftarens definition, skulle betyda. Den okända faktor som omöjliggör bedömningen är hur många procent affärsmässighet Skatteverket skulle ha tilldelat räntesnurrorna i Industrivärden. I detta sammanhang vill jag också överlåta

åt läsaren att själv bedöma hur graden av affärsmässighet i Kommuninvest. Möjligen skulle man kunna hävda att det framgår av novellen att 75 procent affärsmässighet är beroende av omstrukturering och internfinansieringspraxis. Vad gäller det sistnämnda är jag djupt skeptisk, enbart det faktum att man även tidigare har ordnat sina transaktioner på ett sådant vis att dessa renderat betydande skattefordelar skall knappast utlösa ett undantag för de bestämmelser som är ägande att förhindra detta förfarande. Vad gäller det förstnämnda, omstrukturering, så betraktar jag detta som ett allt för neutralt begrepp för att detta skall kunna utgöra fundamentet till något så starkt som 75 procent affärsmässighet. Problemet med omstrukturering är således att denna kan ske av såväl affärsmässiga som icke-affärsmässiga skäl, att en faktisk omstrukturering har skett säger följaktligen ingenting om dess motivbild; vad lagstiftaren inte har beaktat är att det inte finns någon motsättning mellan 100 procent affärsmässig omstrukturering och 100 procent skattehänsyn. Rekvisitetet träffar helt enkelt inte en fullt affärsmässig omstrukturering som görs i syfte att vinna skattefordelar.

Vad kan vi då konstatera gällande den dikotomi vars uttalade led är ”huvudsakligen affärsmässigt motiverat”? Jag hoppas att denna undersökning tydliggjort att detta rekvisit saknar en närmare definierbar motsats. Även om jag anser mig ha visat att dikotomin, ifråga om affärsmässiga skäl, blir motsägelsefull när de båda ledens betydelser ligger allt för nära varandra betraktar jag ”huvudsakligen” som rekvisitets mest problematiska punkt. Det är svårt att föreställa sig dess motsats, att motivet skulle överskrida de 25 procent av skattehänsyn som är godtagbara. Trots att Skatteverket varit bekymrad över bolagsskattebasen har man inte föreslagit lagstiftning som hindrar en större kategori av förfaranden, istället är det Industrivärden betraktat som upplägg som har förhindrats. Jag påstår därför att ränteavdragsbegränsningarna endast är ”direkt inriktade” på att hindra en sorts räntesnurr och inte att på att skydda skattebasen. Trots att lagstiftningen är direkt inriktad på Industrivärden får vi ingen inblick i hur man skulle ha betraktat denna i procent. Om tanken är att Industrivärden skulle ha bedömts som 100 % icke affärsmässigt motiverat inställer sig frågan hur man i sig skall bedöma affärsmässigheten i Kommuninvest, där kringgående är utformat på så vis att transaktionerna inte ens träffas av avdragsbegränsningarnas huvudregel varför skatterättsnämnden aldrig behöver tillämpa ifrågavarande rekvisit i annan form än i sin andemening inom ramen för skatteflyktslagens punkt 4. Än märkligare, mot bakgrund av Skatteverkets argumentation, blir det om vi försöker formulera en handlingsregel av rekvisitet: avdrag för räntesnurr godtas om dessa till tre fjärdedelar kan motiveras av andra än rena skatteskal. Och denna handlingsregel blir om möjligt än mer märklig om vi ger exempel på vad för skäl som kan godtas, internfinansieringspraxis och omstruktureringar. De hinder som uppställs för den som vill skaffa sig skatteförmåner genom kvalificerad window dressing, är anmärkningsvärt låga. Det objektivt konstaterbara, exempelvis en fullt affärsmässig omstrukturering, lämnar inte på något vis 0 procent över till skattemässiga överväganden; som propositionens novell är konstruerad skapar sig bedömaren en bild av

övervägandena genom den skatteskyldiges handlingar (omstrukturering). 100 procent icke affärsmässiga överväganden kan nämligen genom handling gestalta sig i en omstrukturering som måste godtas ha sin grund i minst 75 % affärsmässiga överväganden. En affärsmässig omstrukturering är helt enkelt ingen god indikation på att en skuld och ett förvärv är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.

En särskild fråga är det förhållande att lagstiftaren inte har beaktat innebörden av det redan existerande begreppet ”affärsmässig” i inkomstskattelagen. Jag har i denna analys hittills inte beaktat dessa andra betydelser, detta får visserligen betraktas som betecknande för lagstiftningens kvalité men är knappast ett hållbart argument för att bortse från den särskilda betydelse som begreppet givits i ränteavdragsbegränsningarna. Min uppfattning är dock att komabiliteten är låg, varför jag endast i korthet skall kommentera detta. För det första skiljer sig tillämpningsområdet, för CFC-reglerna är det etableringen i lågskattejurisdiktionen som skall bedömas, i ränteavdragsbegränsningarna är det den skuld och det förvärv som ligger till grund för räntebetalningen. I korthet innebär affärsmässighet i CFC-reglernas mening att det skall röra sig om en verklig etablering i bemärkelsen att det inte rör sig om en skenetablering i form av exempelvis ett s.k. brevlådeföretag. Vi får således följande definition: Affärsmässig = icke skenetablering. Genom ett slags analogi kan vi dock ändå överföra denna betydelse till ränteavdragsbegränsningarna, vi kan i varje fall föreställa oss ett rent konstlat förfarande som syns i *handlingar* där varje kompetent betraktare inser att förvärv och skuld tillskapats av enbart skattehänsyn. Men om vi skall ägna oss åt detta analogiresonemang måste vi beakta rekvisitet i sin helhet, skuld och förvärv skall vara *huvudsakligen affärsmässigt motiverat*. Någon sådan acceptans, för ett visst mått av skenhandlingar, finns dock inte i CFC-reglerna (affärsmässig, inte huvudsakligen affärsmässig), syftet skulle förfelas om man kunde undvika CFC-beskattning på den grund att lokal, resurser och personal utgjorde 75 procent medan frånvaron av faktisk bedriven verksamhet utgjorde 25 procent icke-affärsmässighet. Jämförelsen kan sägas stranda på att de olikheter som råder mellan ”skenetablering” och ”skattehänsyn”, dessutom förser lagstiftaren oss med närmast objektiva kriterier ifråga om CFC-reglerna; huruvida något är affärsmässigt motiverat syns genom de handlingar som etableringen bygger på.

I sammanhanget kan man givetvis fråga sig om denna kritik av lagstiftaren är befogad, man har med motiveringen att skattebasen är i fara beivrat det upplägg man betraktat som det största hotet. Mitt svar på detta påstående är att ränteavdragsbegränsningarna utgör ett slags rationalitetsfasad där det tydligaste symtomet (ett upplägg) och inte tillståndet (Internationell skattekonkurrens, skatteflyktslagens relation till exempelvis IL 16 kap. samt skatteundandragande i relation till legalitet) åtgärdats. Det är också i ljuset av detta som man kan fråga sig om inte Skatteverkets hemställan har drag av ett slags tvingande kupering ifråga om lagstiftningsteknik, att ett särskilt regelkomplex tillsynes ser ut att vara ”direkt inriktad” på särskilda transaktioner torde vara en sanning som är beroende av skattejurisdiktionens

egna jurispens och inkomstbeskattning i allmänhet; denna form av kompabilitetsproblematik anser jag vara uppenbar i Kommuninvest.

Min slutsats blir därför att lagstiftarens dikotomi inte är ändamålsenlig vare sig i avseende att skydda skattebasen eller i att på ett klart och tydligt vis utpeka de förfaranden som är tillåtliga respektive otillåtliga. Det föreligger ett uteslutet tredje alternativ samt ett huvudsaklighetsrekvisit som intar ett allt för okomplicerat förhållande till skillnaden mellan motiv och handling .

4 Avslutande diskussion

Som framgått ovan kan man med enkelhet kritisera de överväganden som legat till grund för rekvisitet ”huvudsakligen affärsmässiga skäl”. När jag hävdar att Skatteverkets formulering ”direkt inriktad” måste förstås på så vis att denna beskrivning innehåller ett anspråk på att reglerna är ”bäst lämpade” för att beivra oönskade upplägg kan man fråga sig om jag tillskriver Skatteverkets argumentation en dimension som inte existerar? Enligt min mening får vi verkligen hoppas att så är fallet, om ”direkt inriktad” inte är synonymt med ”bäst lämpad” så är inte Skatteverkets praktik rationell. Det är likaså enkelt att komma till slutsatsen att Skatteverket förespråkat en allt för enkel på lösning på ett allt för komplicerat problem, frågan är dock om en sådan slutsats är adekvat. Om man tar fasta på att rekvisitet är otydligt uppkommer frågan om denna otydlighet är avsiktlig? Man kan tänka sig att det skulle vara mer okomplicerat att kringgå en klar lydelse, *Kommuninvest* vederlägger dock en sådan strategis eventuella förtjänster; avdragsbegränsningarna har ett sådant snävt tillämpningsområde att de inte ens åberopas i ett mål som rör räntesnurror. Ett annat argument till Skatteverkets fördel är att man enbart angripit det upplägg som utgjort det största hotet mot skattebasen. Detta argument är dock endast förnuftigt i en värld där skatteskyldiga ogärna överger upplägg när dessa stoppas genom ny lagstiftning. Ett motargument här är naturligtvis att detta är ett oförnuftigt argument mot skattelagstiftning, att de skatteskyldiga söker nya vägar att kringgå bestämmelserna kan knappast vara skäl nog till att inte beivra oönskade upplägg? Detta är självfallet korrekt, men det ställer också vissa krav på stopplagstiftningens beständighet. Som framkommer ovan föreligger inte sådan beständighet, om fiscus menar allvar med sin strategi är ränteavdragsbegränsningarna en första en del i lång serie ”direkt inriktade” beivranden.

Det kan vidare sägas att fallen med räntesnurror är särpräglade, en stark indikation på detta är den s.k. tioprocentsregeln i avdragsbegränsningarna. Kravet på lägstabeskattnings är lägre ställt än i exempelvis CFC-reglerna och frågan kan ställas om det inte är ett tecken på inkonsekvens, i relation till syftet att rädda skattebasen, att under vissa förutsättningar tillåta just en sådan systemfrämmande skatteeffekt som 10 procents beskattning? Det är förvisso sant att detta krav på lägsta beskattning potentiellt reducerar lönsamheten i ett upplägg, men det är likväl en på dunkla grunder konstituerad skattereduktion som endast med svårighet går att omformulera till en förnuftig moralregel.

Att föredra är istället en reglering som träffar flertalet upplägg baserade på räntesnurrornas funktionalitet, då är det enligt min uppfattning bättre att mäta transaktionernas resultatet snarare än skälen bakom. Jag påstår här att alla kompetenta språkanvändare kan förstå begreppet ”systemfrämmande skatteeffekter” och att en adekvat reglering därför skall utgå från transaktionernas skatteeffekt och inte dess affärsmässighet, om syftet är att

rädda den svenska skattebasen är det också rationellt att utgå från en
lägstabeskattning som motsvarar svenska interna skattesatser. Det är vidare
troligt att en reglering som enbart är ägnad att beivra de rent konstlade
uppläggen skulle skapa ett mer stabilt s.k. rättsläge. En sådan stabilitet
skulle givetvis ske på bekostnad av att de upplägg, där skälbilden innehåller
flera och svårbedömda dimensioner, inte kan beivras trots att lagstiftaren
egentligen önskar så, problemet i sammanhanget är dock att inte ens
”huvudsakligen affärsmässigt motiverat” torde kunna beivra dessa upplägg
idag.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Lagar

Inkomstskattelag (1999:1229)

Förarbeten

Proposition 1998/99:15 *Omstruktureringar och beskattning*

Proposition 1999/2000: 2 del 2 *Inkomstskattelagen*

Proposition 2007/08:16 *Ändrade regler för CFC-beskattning*

Proposition 2008/09:65, *Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag*

Finansdepartementets promemoria, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap* (dnr. Fi 2008/4093)

Skatteverkets promemoria, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder* (dnr. 131-348803-08/113)

Utdrag ur Lagrådets protokoll vid sammanträde 2008- 10-06

Litteratur

Alvesson M, *Postmodernism och samhällsforskning*, 2003, Liber ekonomi, Malmö.

Andersson A, *Hans (ord) eller hennes? : en könsteoretisk analys av straffrättsligt skydd mot sexuella övergrepp*, 2004, Bokbox, Lund.

Dahlman C, *Neutralitet i juridisk forskning*, 2006, Studentlitteratur, Lund.

Dahlman C, *Objektiv moral: tro det den som vill*, 2002, Studentlitteratur, Lund.

Hellner J, *Metodproblem i rättsvetenskapen; studier i förmögenhetsrätt*, 2001, Jure, Stockholm.

Hultqvist A, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, 1995, Juristförlaget, Stockholm.

Kellgren J, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag: med särskild inriktning på användning av förarbeten*, 1997, Iustus, Uppsala.

Lodin S-O, Lindencrona G, Melz P, Silfverberg C, *Inkomstskatt – läro- och handbok i skatterätt*, tolfte upplagan, 2009, Studentlitteratur, Lund.

Moëll C, *Harmoniserade tulltaxor: införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering*, 1996, Juristförlaget, Lund.

Peczenik A, *Juridikens metodproblem: rättskällevärd och lagtolkning*, andra upplagan, 1980, AWE/Geber, Stockholm.

Peczenik A, *Rätten och förnuftet: en lärobok i allmän rättslära*, 1988, Norstedts, Stockholm.

Perelman C, *Retorikens imperium: retorik och argumentation*, 2004, Symposium, Eslöv.

Påhlsson R, *Konstitutionell skatterätt*, 2009, Iustus, Uppsala.

Ramírez J.L, *Om meningens nedkomst: En studie i antropologisk tropologi*, 1995, Nordplan, Stockholm.

Ramírez J.L, *Skapande mening: bidrag till en humanvetenskaplig handlings- planeringsteori*, 1995, Nordplan, Stockholm.

Rosengren M, *Psychagōgia: Konsten att leda själar: om konflikten mellan retorik och filosofi hos Platon och Chaïm Perelman*, 1998, Symposium, Eslöv.

Strömholm S, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära*, 1996, Norstedts juridik, Stockholm.

Tiveus U, Andersson M, Saldén Enérus A, *Inkomstskattelagen*, 2009, Norstedts Juridik, Stockholm.

Tjernberg M, *Fåmansaktiebolag: en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, 1999, Iustus, Uppsala.

Artiklar

Andersson K, *Räntesnurror, gungor och karuseller*, Svensk Skattetidning nr. 3, 2009.

Bergström S, Norberg C och Påhlsson R, *Skatterättsliga avhandlingar i ett förändringsperspektiv*, Skattenytt nr. 12, 2004.

Dahlberg M, *Skattenytt internationellt*, Skattenytt nr. 10, 2007,

Tjernberg M, *Regeringsrättens strikta lagtolkning*, Skattenytt nr. 1-2, 2003.

Westberg P, *Avhandlingsskrivande och val av forskningsansats- en idé om rättsvetenskaplig öppenhet*, i *Festskrift till Per Olof Bolding*, s. 421- 446, 1992, Stockholm.

Zester A, *Affärsmässiga skäl – vad är innebörden?*, Skattenytt nr. 5 2009.

Elektroniska källor

Hultqvist A, Notis, inhämtad 29 Augusti 2008

www.hultqvist.se

Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering del 2

www.skatteverket.se

Svenska Akademiens ordlista

<http://g3.spraakdata.gu.se/saob/>

Rättsfallsförteckning

EG-domstolen

196/04 *Cadbury Schweppes*

Regeringsrätten

RÅ 2001 ref. 79

RÅ 2007 ref. 85

RÅ 2008 ref. 14

Skatterättsnämnden

Förhandsbesked 2009-07-06 (dnr 15-09/D)

Förhandsbesked 2009- 11- 30 (dnr 13-09/D)