



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Alexander Frohm

Skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen

Examensarbete
30 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll

Skatterätt

Vårterminen 2012

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	5
1.3 Metod och material	6
1.4 Avgränsningar	6
1.5 Disposition	6
2 SKATTEFLYKTSLAGEN	8
2.1 Bakgrund	8
2.2 Lagens utformning	10
2.3 Generalklausulen	10
2.3.1 Väsentlig skatteförmån	10
2.3.2 Medverkan	12
2.3.3 Avsiktsrekvisitet	12
2.3.4 I strid med lagstiftningens syfte	13
2.4 Metodartikeln	16
3 SKATTETILLÄGG	17
3.1 Bakgrund	17
3.2 Lagens utformning	18
3.3 Oriktig uppgift	18
4 SKATTETILLÄGG VID SKATTEFLYKT	20
4.1 Skatteflyktslagens förhållande till efterbeskattningsreglerna	20
4.2 Verklig innebörd och skatteflyktslagen	21

4.3	Lagstöd för påförande av skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen?	22
4.3.1	Skatteverket som första instans?	23
4.3.2	Rättsläget förändras	24
4.3.3	Begränsad räckvidd ?	25
4.4	Lagen som den ser ut idag	26
5	ANALYS	28
5.1	Inledande anmärkningar	28
5.2	Fråga 1	29
5.3	Fråga 2	30
5.4	Fråga 3	30
6	AVSLUTANDE REFLEKTIONER	33
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	35
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	37

Summary

The regulations on tax surcharge and the Tax Evasion Act are both considered to be controversial ways of protecting the Swedish tax base. The Tax Evasion Act was passed in order to achieve an equal and correct taxation even though the taxpayer in a legal way has evaded tax. Over the years the scope of application of the Tax Evasion Act has increased and with the ruling in the case RÅ 2010 ref. 51 it seems as though tax surcharges may be imposed when the Tax Evasion Act is applicable, in contradiction to what was stated about this in the preparatory work to the first Tax Evasion Act.

The Swedish tax procedure has recently undergone a major reform with the introduction of the Tax Procedure Act, *Skatteförfarandelagen (2011:1227)*, SFL. The new law has replaced *lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgift*, NLSK, and *Taxeringslagen (1990:324)*, TL. As several changes have been made to relevant legislation in comparison to the valid regulations in the case RÅ 2010 ref. 51, the legal position may be described as somewhat unclear.

The author describes the legislation and case law, regarding the imposition of a tax surcharge when the court applies the Tax Evasion Act, and then tries to answer whether the case RÅ 2010 ref. 51 is still the law, taking into account the changes made in law mainly due to the introduction of the SFL.

The author concludes that RÅ 2010 ref. 51 meant that a tax surcharge could be imposed when all information, except the information needed to properly assess the applicability of the Tax Evasion Act is provided for. Further, the author found that it can be concluded from the case that a tax may be imposed even though the Swedish revenue service, *Skatteverket*, has not decided this in the first instance. Finally, the author found that by all appearances, it is most likely that the changes that the law has undergone, due to the introduction of SFL and other changes, does not change the possibility to impose tax surcharges because the Tax Evasion Act applies.

Sammanfattning

Skattetilläggsbestämmelserna och skatteflyktslagen utgör var för sig till viss del kontroversiella metoder för att skydda den svenska skattebasen.

Skatteflyktslagen infördes till att börja med som medel för att åstadkomma en jämlik och korrekt beskattning i fall då de skattskyldige på ett lagenligt vis kringgått skattebestämmelser. Som tiden gått har skatteflyktslagen fått ett utvidgat tillämpningsområde och genom HFD:s dom i RÅ 2010 ref. 51 verkar numer skattetillägg kunna påföras på grund av att skatteflyktslagen tillämpas, i strid med vad som uttalades härom i förarbetet till den ursprungliga skatteflyktslagen.

Det svenska skatteförfarandet har nyligen genomgått en större reform i och med införandet av Skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Den nya lagen har ersatt bl.a. lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgift, NLSK, och Taxeringslagen (1990:324), TL. Då flera förändringar skett av relevanta bestämmelser jämfört med vad som gällde i fallet RÅ 2010 ref. 51 kan rättsläget beskrivas som delvis oklart.

I framställningen redogörs för lagstiftning och praxis avseende vad som gäller rörande påförande av skattetillägg då domstolen tillämpar skatteflyktslagen, varpå författaren försöker besvara huruvida rättsfallet RÅ 2010 ref. 51 fortfarande utgör gällande rätt, med beaktande av de förändringar som genomförts i lag till följd av främst införandet av SFL.

Författaren kommer till slutsatsen att RÅ 2010 ref. 51 enligt den i fallet tillämpliga lagstiftningen innebar att skattetillägg kunde följa av att tillräcklig upplysning inte lämnats för en korrekt bedömning av skatteflyktslagens tillämplighet. Vidare fann författaren att den slutsatsen kan dras av fallet att skattetillägg kan påföras trots att Skatteverket inte beslutat härom i första instans. Slutligen fann författaren att av allt att döma är det mycket sannolikt att de förändringar av lagen som skett bl.a. genom införandet av SFL inte innebär någon förändring avseende möjligheten att påföra skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen.

Förord

Som jag skriver detta och ryggen värker, på grund av en inte allt för ergonomiskt optimerad skrivställning, vill jag ta mig tid att tacka ett antal vagt definierade sociala kretsar så att ingen känner sig utanför. Jag vill tacka alla mina vänner, speciellt mina riktigt nära vänner, min familj, min utökade familj, alla ni som gjorde min utbildningstid minnesvärd, alla ni vars böcker och artiklar jag läst och alla ni som tar er tid att läsa mitt arbete, alla ni som undervisade mig i skatterätt och öppnade mina ögon för hur underbart beskattningsrättens område är. Slutligen vill jag tacka min "kulbo" för att hon står ut med mig.

Förkortningar

GLSK	lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
NLSK	lagen (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgift
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1227)
TL	Taxeringslag (1990:324)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Skattetilläggsbestämmelserna infördes i början av 1970-talet för att åstadkomma en effektivare rättstillämpning avseende överträdelser av skatte- och avgiftsbestämmelser.¹ Knappt tio år senare infördes den ursprungliga skatteflyktslagen. Syftet med skatteflyktslagen var att genom att stoppa oönskade skatteplaneringsförfarande åstadkomma en rättvisare och likformigare beskattning. Tanken var aldrig att skatteflyktslagen skulle straffa skatteplanerare; bara att se till så att alla beskattades jämligt.² Skattetilläggsbestämmelserna fungerade som en administrativ sanktion av upplysningssskyldigheten och skatteflyktslagen avsåg att rätta dem som visserligen gjorde rätt, men på fel sätt.

Den 10 juni 2010 meddelades HFD:s dom i avgörandet RÅ 2010 ref. 51 För första gången påförde HFD skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen, något som många inte hade trott varit möjligt innan.³

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med den förevarande framställningen är att försöka fastställa om upplysningsplikten på inkomstbeskattningens är utvidgad till följd av införandet av skatteflyktslagen och HFD:s dom i RÅ 2010 ref. 51. Med beaktande av detta syfte har tre frågor formulerats:

1. Innebär rättsfallet RÅ 2010 ref. 51 att det föreligger sådan oriktig uppgift som föranleder att skattetillägg kan påföras den skattskyldige då denne underlåtit att lämna sådana upplysningar som behövs för att avgöra skatteflyktslagens tillämplighet?
2. Har domstol som första instans rätt att besluta om att påföra skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen?
3. Har förändringar i lagstiftningens utformning medfört att rättsläget idag är ett annat än vad som antyds i RÅ 2010 ref. 51?

¹ Prop. 1971:10 s. 55 f.

² Prop. 1980/81:17 s. 1 och 11

³ Hultqvist, Anders, Skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen? SST 2010 s. 499 ff., Simon Almendal, Teresa, Påförande av skattetillägg och tillämpning av skatteflyktslagen – hur är det möjligt?, SN 2010 s. 644 ff., Wittkull, Joakim, Skattetillägg när skatteflyktslagen har tillämpats – betydelsen av Regeringsrättens dom den 10 juni 2010 i mål nr 3819-3820-09, SST 2010 s. 668 f.

1.3 Metod och material

Vid sammanställandet av den förevarande framställningen har rättsvetenskaplig metod använts.⁴ Det innebär att lag, lagförarbeten, HFD:s avgörande, underrättsavgörande och doktrin har beaktats som utgångspunkt för en analys.

Framställningens kärna bygger på den av HFD meddelade avgörandet i RÅ 2010 ref. 51 då det är det första fall i vilket HFD påfört skattetillägg på grund av att skatteflyktslagen funnits tillämplig. Avgörandet har därför fått en stor betydelse. Då inget annat avgörande från HFD finns att tillgå rörande utvecklingen på området har viss ledning tagits ur kammarrättsavgöranden, meddelade efter HFD:s dom, som avser taxeringsår 2004 eller senare och i vilka skattetillägg har påförts vid tillämpning av skatteflyktslagen. Kammarrättsavgöranden har endast till syfte att visa på att HFD:s avgörande har efterlevts, trots att lagstiftningen på området i vissa avseende har förändrats, vilket kommer att behandlas närmare i avsnitt 4.X, samt i analysavsnittet. Till dagens datum⁵ har HFD inte beviljat prövningstillstånd i något sådant mål. Lagbestämmelser som är, eller har varit, av betydelse på området har tillmätts stor betydelse. Ledning för belysning av avgörandet och lagbestämmelserna har tagits i förarbeten, praxis och doktrin.

1.4 Avgränsningar

Skatteflyktslagen kommer att behandlas allmänt inledningsvis för att sedan fokusera på hur skatteflyktslagen påverkar vad som konstituerar oriktig uppgift. Av arbetets syfte följer att avgränsningen inte omfattar alla fall grunder för skattetillägg. Framställningen kommer att avgränsas till att behandla skattetillägg vid oriktigt uppgiftslämnande. Oriktig uppgift i allmänhet kommer att behandlas ytligt för att sedan uteslutande fokusera på att försöka avgöra huruvida utelämnande av information till ledning för en bedömning av om skatteflyktslagen är tillämplig konstituerar oriktigt uppgiftslämnande.

1.5 Disposition

Framställningen är disponerad för att inledningsvis ge läsaren en förståelse för de bestämmelser som utgör skatteflyktslagen och skattetilläggsbestämmelserna. Därefter följer en fördjupande del vari redogörs för det område inom vilket de tillsammans tillämpas. Efter den deskriptiva delen följer ett analysavsnitt vari de inledande frågorna besvaras.

⁴ Jag utgår från den definition som ges i Sandgren, Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, andra upplagan, 2007 s. 39

⁵ 2012-05-23

I kapitel två behandlas skatteflyktlagen. Avsnittet inleds med en beskrivning av hur reglerna utvecklats. Därefter följer en genomgång av skatteflyktlagen som den ser ut idag. Särskilt kommer att redogöras för den så kallade skatteflyktsklausulen och de rekvisit som avgör dess tillämplighet.

I kapitel tre kommer skattetiläggsbestämmelserna att behandlas. Liksom med skatteflyktsdelen inleds denna del med en redogörelse för bestämmelsernas utveckling, samt hur bestämmelserna är utformade idag. Sist kommer det att särskilt redogöras för vad som utgör oriktig uppgift.

Det fjärde kapitlet inleds med att förklara skatteflyktsreglernas förhållande till efterbeskattningsreglerna. Därefter kommer kort skatteflyktsreglernas förhållande till begreppet ”den verkliga innebörden” att förklaras. Därefter följer en redogörelse för vad som får anses gälla på skatteflyktslagens och skattetiläggsbestämmelsernas gemensamma område.

I fjärde avsnittet följer en analys av det rådande rättsläget mot bakgrund av den inledande frågeställningen varpå slutligen, författarens reflektioner över analysen följer.

2 Skatteflyktslagen

2.1 Bakgrund

Skatteflyktslagen, eller lag (1995:575) mot skatteflykt, trädde i kraft den 1 juli 1995 men har äldre anor än så. Lagen var i dess dåvarande utformning i själva verket en återupplivning av den gamla skatteflyktslagen, lag (1980:865) mot skatteflykt, som upphävts av den föregående regeringen bara två år tidigare.⁶

Den ursprungliga skatteflyktslagen utformades som ett komplement till de materiella beskattningsreglerna för att komma åt så kallade kringgåendetransaktioner, med vilka de skattskyldiga beredde sig av lagstiftaren icke avsedda skatteförmåner. Syftet med den tänkta lagen var att genom att förhindra skatteundandragande transaktioner åstadkomma en rättvisare och likformigare beskattning.⁷ Tanken var med andra ord inte att med hjälp av lagen beskatta den som vidtagit förfarandet hårdare än annars; endast såsom om förfarandet inte hade vidtagits.⁸ På grund av rättssäkerhetsskäl tidsbegränsades lagstiftningens giltighetstid till fem år, efter vilka en utvärdering av lagstiftningen skulle ske av Justitiekanslern.⁹

Som tidigare nämnts var den ursprungliga skatteflyktslagen begränsad till så kallade kringgåendetransaktioner. Denna begränsning kom till uttryck genom begagnandet av begreppet ”det närmast till hands liggande förfarandet”. En förutsättning för att lagen skulle vara tillämplig var att det vidtagna förfarandet ledde till en lägre beskattning än ”det närmast till hands liggande förfarandet”, som med bortseende av skatteeffekten hade gett ett likvärdigt ekonomiskt resultat.¹⁰

Naturligtvis var inte detta tillräckligt för att skatteflyktslagen skulle vara tillämplig. Begreppet skatteflykt används i dessa sammanhang för sådana transaktioner som med hjälp av civilrättsligt giltiga rättshandlingar utnyttjar eller kringgår skatteregler för att uppnå skatteförmåner som lagstiftaren inte avsett.¹¹ Som ytterligare förutsättningar för tillämplighet krävdes därför att det kunde antas att skatteeffekten varit skälet (”det avgörande skälet”) för att det aktuella förfarandet vidtagits, samt att denna skatteeffekt skulle stå i strid med grunderna för de bestämmelser som skulle komma ifråga om ”det

⁶ SFS 1992:1600

⁷ Prop. 1980/81:17 s. 11

⁸ Prop. 1980/81:17 s. 1

⁹ Prop. 1980/81:17 s. 2

¹⁰ Prop. 1980/81:17 s. 19

¹¹ Prop. 1982/83:84 s. 8 och prop. 1996/97:170 s. 33.

närmast till hands liggande förfarandet” hade vidtagits istället.¹²

Innan femårsperioden hade belöpt kom ett regeringsskifte till stånd, och med det, en ny syn på hur skatteflyktslagstiftningens utformning skulle se ut. Den nya regeringen ville utvidga tillämpningsområdet för skatteflyktslagen till att även omfatta sådana förfaranden där det skatteundandragande förfarandet inte bestod i en omväg kring ett ”närmare till hands liggande förfarande”.¹³ Vidare ville man underlätta tillämpligheten genom att lätta upp rekvisiten i lagen, som upplevdes som för snäva.¹⁴

Kravet på att det måste röra sig om ett kringgående av en skattebestämmelse ströks, och det tillades att det kunde röra sig om både direkt liksom indirekt medverkan i förfarandet. Tidigare gällde att den skattskyldige själv deltagit i förfarandet.¹⁵ Termen det ”avgörande skälet” för förfarandet ersattes av ”det huvudsakliga skälet” för förfarandet. Tanken var enligt propositionsuttalanden att tillämpligheten skulle omfatta alla de fall där förfarandet till den övervägande delen berott på skatteeffekten. Termen ”det avgörande skälet” ansågs allt för snävt.¹⁶ Kravet på att en taxering på grundval av förfarandet *klart* skulle strida mot grunderna för bestämmelsen eller de kringgådda bestämmelserna ersattes med att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

Efter förändringarna av skatteflyktslagen, förlängdes dess giltighetstid tills dess att ett nytt regeringsskifte ägde rum. Den nya regeringen hade i sin regeringsförklaring uttalat att man hade för avsikt att öka rättssäkerheten. Lagen ansågs medföra en orimligt stark ställning för staten i förhållande till den enskilda som inte ansågs acceptabelt i ett rättssamhälle. Vidare ansågs lagen medföra svårigheter för den skattskyldige att bedöma beskattningskonsekvenser av sina rättshandlingar.¹⁷ Justitiekanslerns hade i sin utvärdering av skatteflyktslagens tillämpning funnit att lagen hade tillämpats försiktigt, och att inga stöd för varken åsidosättande av kravet på rättssäkerhet eller förutsebarhet fanns. Behovet av en skatteflyktslagstiftning ansågs dock inte längre lika trängande på grund av den nyligen genomförda skattereformen, varför övervägande skäl ansågs finnas för att upphäva lagen.

Med nytt regeringsskifte återupplivades skatteflyktslagen genom SFS 1995:575. Det rörde sig om i princip samma lag som innan upphävandet, med endast redaktionella förändringar. Samtidigt utreddes möjligheterna till att skärpa och effektivisera tillämpningen av lagen. Med den reform som följde fick skatteflyktslagen i stort sett samma utformning som idag.¹⁸

¹² Prop. 1980/81:17 s. 19 f.

¹³ Prop. 1982/83:84 s. 1

¹⁴ Prop. 1982/83:84 s. 9

¹⁵ Prop. 1980/81:17 s. 27

¹⁶ Prop. 1982/83:84 s. 18

¹⁷ Prop. 1992/93:127 s. 49

¹⁸ SFS 1997:777

Av framförallt processekonomiska skäl ersattes termen ”inte oväsentlig skatteförmån” med ”väsentlig skatteförmån”.¹⁹

2.2 Lagens utformning

Skatteflyktslagen består av fyra paragrafer. Första paragrafen anger att lagen gäller vid fastställandet av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt. Den andra paragrafen är den så kallade generalklausulen som anger under vilka förutsättningar ett förfarande kan angripas med hjälp av skatteflyktslagen. Den tredje paragrafen beskriver följden av att lagen blir tillämplig på ett förfarande. Enligt fjärde paragrafen prövas tillämpligheten av lagen i första instans av förvaltningsrätten. Denna paragraf anger även vad för frister som gäller och vilka regler som gäller för överklagande. Nedan ska närmare behandlas andra och tredje paragrafernas uppbyggnad.

2.3 Generalklausulen

Den andra paragrafen i Skatteflyktslagen, som även går under namnet generalklausulen, eller skatteflyktsklausulen, består av fyra kumulativa rekvisit som om uppfyllda, leder till att ingen hänsyn ska tas till den aktuella rättshandlingen, och att fastställandet av underlag för beskattning istället ska ske enligt 3 § skatteflyktslagen.

”2 § Vid fastställandet av underlag ska hänsyn inte tas till en rättshandling, om

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

2.3.1 Väsentlig skatteförmån

Med skatteförmån menas allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattning jämfört med vad som följt om inget skatteundandragande förfarande vidtagits. I sin ursprungliga lydelse utgjorde skatteförmånen

¹⁹ Prop 1996/97:170 s. 45

istället skillnaden i beskattning jämfört med det närmast till hands liggande förfarandet.²⁰

Före reformen av skatteflyktslagen genom SFS 1997:777 gällde att rättshandlingen skulle medföra en skatteförmån som inte var oväsentlig. Förändringen till ”väsentlig skatteförmån” företogs av framförallt processekonomiska skäl. Det ansågs att i de processer som förts angående lagens tillämplighet i flertalet fall hade rört sig om ”tämmligen obetydliga belopp”.²¹ Istället för att i propositionen ange något belopp, överläts preciseringen av begreppet till praxis. Det betonades dock att det borde röra sig om betydligt större belopp än något tusental kronor. Då det är frågan om skatteförmåner som kommer att aktualiseras mer än ett år, bör dock detta beaktas.²²

I fallet RÅ 2009 not. 86 bestod skatteförmånen i att ett skattemässigt nollresultat hade kunnat uppnås vid avyttring av fastigheter förpackade i handelsbolag. X AB skulle förvärva systerbolaget Y AB, som var ägare till de aktuella fastigheterna. Aktierna i Y AB skulle då utgöra lagertillgångar i X AB. Tillsammans skulle bolagen bilda ett antal handelsbolag med ägarfördelningen 99:1 till vilka fastigheterna skulle överföras med hjälp av underprisöverlåtelse, varefter handelsbolagen skulle säljas externt. På grund av transaktionen kunde X AB skriva ner värdet på aktierna i Y AB.

I RÅ 2009 not. 88, som också rörde omstrukturering av fastighetsinnehav inom en koncern med hjälp av underprisöverlåtelse, bestod skatteförmånen i att kvittning hade kunnat ske av inkomster mot koncernbidragsspärrat underskott, samt att det hade kunnat ske utan att utlösa beskattning av övervärdet på fastigheterna.

I fallet RÅ 2009 ref. 31 bestod skatteförmånen i att realisationsvinst på kvalificerade andelar i ett fåmansaktiebolag hade kunnat beskattas i inkomstslaget kapital istället för enligt reglerna i 57 kap. IL.

Huruvida den skattskyldige personligen tillgodogjort sig ”skatteförmånen” har ingen betydelse för om det är frågan om en skatteförmån. I RÅ 2010 ref. 51 hade ett av den skattskyldige kontrollerat bolag sålts varpå vinsten hade tillkommit ett luxemburgskt bolag, X SA, som ägdes av ett bolag som i sin tur ägdes av den skattskyldiges kapitalförsäkring. Att köpeskillingen låg kvar i X SA saknade också betydelse för om det var frågan om en skatteförmån. Det avgörande för bedömningen huruvida en skatteförmån förelåg ansågs vara att en möjlighet hade skapats att ta ut upparbetad vinst utan beskattningskonsekvenser.

²⁰ Prop. 1982/83:84 s. 17

²¹ Prop. 1996/97:170 s. 45

²² Prop. 1996/97:170 s. 45

2.3.2 Medverkan

Det andra rekvisitet stadgar att den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat. Tidigare gällde att den skattskyldige själv hade företagit rättshandlingen i fråga. Det kan vara frågan om indirekt medverkan då den skattskyldige har möjlighet att utöva inflytande över den som företagit rättshandlingen, exempelvis då det är frågan om en familjemedlem. Vidare är det indirekt medverkan då den som vidtagit rättshandlingen agerat som ställföreträdare för den skattskyldige. Även agerande via aktiebolag, handelsbolag,²³ samt sådana bolag i flera steg anses ingå i termen indirekt medverkan.

Efter att skatteflyktslagen förändrats till att även omfatta fall av indirekt medverkan, verkar det inte vara några större svårigheter att konstatera att medverkan är för handen. Rekvisitet är ett som vanligtvis behandlas i förbigående. I RÅ 2010 ref. 51 konstaterade HFD att det faktum att den skattskyldige ”direkt och/eller indirekt medverkat i förfarandet framgår av omständigheterna i målet och har inte heller förnekats av honom.”

2.3.3 Avsiktsrekvisitet

Enligt 2 § 3 p skatteflyktslagen krävs för tillämplighet att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet. Det rör sig här om en objektiv bedömning av samtliga omständigheter. Det kommer på den skattskyldige själv att belysa de skäl som funnits för förfarandet som kan vara av betydelse.²⁴ Dessa kan vara affärsmässiga, organisatoriska, etc.²⁵ Enligt lydelsen ska skatteförmånen utgjort ”det övervägande skälet”. I den tidigare lydelsen gällde ”det huvudsakliga skälet”, vilket ansågs vara för snävt då det bara träffade de fall då förfarandet utan skatteförmånen framstod som praktiskt taget meningslös.²⁶ Med den nya lydelsen avsåg man träffa alla de fall där skatteförmånen kan antas väga tyngre än alla de andra skälen tillsammans.²⁷

Liksom vid bedömningen om huruvida de två första rekvisiten i 2 § är uppfyllda är avsiktsrekvisitet vanligtvis snabbt och utan närmare belysning avklarat. I RÅ 2001 ref. 12 konstaterade skatterättsnämnden att ”vidare kan det inte uteslutas att skatteförmånen utgjort det övervägande skälet.” Detta ligger i linje med vad som angivits i motiven angående att då skatteförmån har påvisats så ska bevisbördan gå över på den skattskyldige.

Kammarrätten i Göteborg fann i mål nr 7863-08 att det inte kunde antas att skatteförmånen var det övervägande skälet till förfarandet. Den skattskyldige hade med hjälp av skuldebrev med avskiljbara

²³ Prop. 1996/97:170 s. 41

²⁴ Prop. 1980/81:170 s. 29

²⁵ Prop. 1996/97:170 s. 44

²⁶ Prop. 1996/97:170 s. 43

²⁷ Prop. 1996/97:170 s. 44

teckningsoptioner förvärvat aktier av ett av honom kontrollerat bolag till en av honom ägd kapitalförsäkring. Aktierna hade därefter avyttrats. Kapitalförsäkringen hade tecknats redan 1991, vilket var åtta år innan teckningsoptionerna förvärvades. Av vikt för bedömningen var vidare att den skattskyldige hade blivit rekommenderad att inte själv stå som säljare vid en annalkande börsintroduktion. Då den skattskyldige hade särkullbarn hade ett dödsfall under introduktionstiden kunnat leda till att ett dödsbo med oeniga delägare skulle stå som säljare av aktierna. Vidare var den skattskyldige inte beredd att själv bära den ekonomiska risken som det innebar att stå som säljare vid en börsintroduktion. Kammarrätten fann därmed att förutsättningarna för att tillämpa skatteflyktslagen inte var uppfyllda.

2.3.4 I strid med lagstiftningens syfte

Det sista rekvisitet för skatteflyktslagens tillämplighet stadgar att ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet ska strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgått genom förfarandet. Rekvisitet är ett av de mer svårtolkade i Skatteflyktslagen. Före reformen av skatteflyktslagen 1997, gällde det att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot ”lagstiftningens grunder”. I propositionen anmärktes att företrädare för både domstolar, myndigheter och konsulter, uppfattade rekvisitet som svårtillämpat. Vidare anmärktes att det i praxis ofta varit just detta rekvisit som brustit och att detta lett till att Skatteflyktslagen inte kunnat tillämpas i flera fall med ”påtaglig skatteflyktskaraktär”.²⁸ Som påpekats i bl.a. prop. 1982/83:84 är det dock just detta rekvisit som gör skillnaden mellan skatteflykt och vad som brukar benämnas skatteplanering.²⁹ Med den nya utformningen förtydligades det att bedömningen av vad lagstiftningens syfte utgör ska sökas med ledning av de aktuella bestämmelsernas lydelse framför lagmotiven.³⁰

Förfaranden som har varit kända för lagstiftaren utan att lagstiftningsåtgärder vidtagits har i praxis inte ansetts strida mot lagstiftningens syfte. Ett upplägg där utländskt bolag utnyttjats för att kringgå reglerna om lån till ägare har i flera fall inte ansetts strida mot lagstiftningens syfte. Det aktuella upplägget är numera stoppat, men hade i de aktuella fallen varit känt av lagstiftaren utan att åtgärder hade vidtagits. Beskattningsreglerna om lån till ägare förklarades utgöra ett undantag från huvudregeln att lån inte ska anses utgöra inkomst hos låntagaren. Det aktuella förfarandet var förhållandevis enkelt och hade därför kunnat

²⁸ Prop. 1996/97:170 s. 38

²⁹ ”Just den omständigheten att skatteförmånen inte är avsedd skiljer skatteflyktsförfaranden från den normala skatteplaneringen som bör förekomma i ekonomisk verksamhet.”, prop. 1982/83:84 s. 10

³⁰ Prop. 1996/97:170 s. 39

förutses av lagstiftaren. Upplägget kunde därför inte medföra en tillämpning av skatteflyktslagen.³¹

I RÅ 2001 ref. 12 fann skatterättsnämnden att kringgående av 3:12-reglerna genom att sköta ett förfarande med konvertibla vinstandelslån i euro istället för i svenska kronor inte kunde anses strida mot lagstiftningens syfte. Skatterättsnämnden konstaterade att 27 § 1 mom SIL, vilken 3:12-reglerna hänvisade till, förändrats från att från början ha innefattat alla vinstandelslån oavsett valuta, till att endast omfatta sådana i svenska kronor. Eftersom ett flertal förändringar skett av 3:12-regleringen skett, varav en del har varit mera omfattande, utan att det minskade tillämpningsområdet i 27 § 1 mom SIL kommenterats, men rimligen borde övervägts av lagstiftaren på grund av karaktären av de förändringar som skett, kunde lagstiftningens syfte inte anses ha kringgåts med det aktuella förfarandet. Skatteflyktslagen var således inte tillämplig.

I RÅ 2009 ref. 47 I var det frågan om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott. Den skattskyldige hade förvärvat 50 % av TAB samtidigt som denne hade förvärvat en fordran om 8 368 622 kr på TAB, för 87500 kr. Fordran omvandlades till ett villkorat aktieägartillskott, och fem år senare tog den skattskyldige emot 740 000 kr från bolaget som den skattskyldige redovisade som återbetalning av villkorat aktieägartillskott. Skatteverket menade att den del av återbetalningen som översteg anskaffningskostnaden för tillskottet skulle betraktas som utdelning, och på grund av detta beskattas enligt 3:12-reglerna. Frågan i målet var således om återbetalningen skulle betraktas som utdelning eller inte, och om så inte var fallet, huruvida skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. HFD konstaterade att det följer av praxis att återbetalning av villkorade aktieägartillskott skattemässigt ska behandlas som återbetalning av lån och att anspråket på sådan återbetalning ska behandlas som en tillgång som kan bli föremål för kapitalvinstbeskattning. HFD gjorde i frågan om skatteflyktslagens tillämplighet samma bedömning som kammarrätten, och fann att denna inte var tillämplig. Då vad som följer av praxis angående den skattemässiga behandlingen av villkorade aktieägartillskott varit känd för lagstiftaren och kommenterats i för de aktuella 3:12-reglerna, relevanta förarbeten, kunde det aktuella förfarandet inte anses strida mot reglernas syfte.

Beroende på vilket förfarande som används kan olika beskattningsregler bli tillämpliga och därmed kan även olika syften prövas mot förfarandet. Det är då inte bara den kringgådda lagstiftningens syfte utan även den på grund av förfarandet tillämpliga lagstiftningens syfte som prövas. I fallet RÅ 2009 ref. 47 II som till stor del liknar det nyss behandlade fallet RÅ 2009 ref. 47 I fann HFD att skatteflyktslagen var tillämplig. I fallet ägde den skattskyldige X samtliga aktier i det luxemburgska bolaget X S.A. X S.A var moderbolag till det helägda dotterbolaget Y AB, som i sin tur ägde samtliga aktier i Z

³¹ Se Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2041--3045-10, 3350-10, 518--519-10 och Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3616--3618-10, 4020--4022-10

AB. Z AB förvärvade under 2001 samtliga andelar i J AB, samtidigt som X förvärvade rätten till återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott i J AB. Det nominella värdet på tillskottet var 17 417 000 kr, men förvärvades för 10 000 kr. Nästföljande år, 2002 mottog J AB koncernbidrag, och under 2003 återbetalades 1 000 000 kr av aktieägartillskottet till X från J AB. Om utdelning från koncernen skett istället för återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott, hade X beskattats enligt 3:12-reglerna. Efter att ha konstaterat att det faktiskt rörde sig om en återbetalning från J AB till X på grund av dennes återbetalningsanspråk, prövade HFD huruvida Skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. HFD uttalar inte varför 2 § p 4 var uppfylld i det aktuella fallet. Betydelse verkar dock ha fästs vid att utbetalningen endast kunnat komma till stånd på grund av det koncernbidrag som J AB mottog. Det är då möjligt att förfarandet ansågs strida mot syftet med reglerna om koncernbidrag. Koncernbidragsreglerna utnyttjades i RÅ 2009 not. 201 för att flytta ett underskott inom en koncern med avsikten att sälja mottagaren av koncernbidraget externt. Skatteflyktslagen ansågs inte tillämplig på det aktuella förfarandet då underskottet stannade kvar inom koncernen. I RÅ 2000 ref. 21 II gällde ett liknande förfarande, men där koncernbidrag istället hade utnyttjats för att skapa ett underskott i det bolag som såldes externt fann dock HFD att förfarandet stred mot syftet med koncernbidragsbestämmelserna.

Att i ett skatteplaneringsförfarande begagna sig av underprisöverlåtelsetransaktioner har i praxis medfört att skatteflykt är för handen. HFD fann i RÅ 2009 not. 86 att reglerna om underprisöverlåtelse har till syfte att tillåta genomförande av omstruktureringar utan omedelbara skattekonsekvenser. Med reglerna har det dock inte avsetts att någon definitiv skattelättnad ska uppstå. Det i fallet planerade förfarandet hade till viss del affärsmässiga motiv³² vilket i sig ansågs strida mot syftet med reglerna om underprisöverlåtelse. Vidare uppstod ett beskattningmässigt nollresultat, vilket stred mot syftet med bestämmelserna som var utformade så att någon definitiv skattelättnad inte skulle uppstå. Vidare var avsikten med förfarandet varken att skapa ett tillskott, eller att de inblandade bolagen skulle bedriva näringsverksamhet tillsammans. 2 § p 4 var således uppfylld. HFD fann likväl i RÅ 2009 not. 88 att ett skatteplaneringsförfarande stred mot syftet med bestämmelserna om underprisöverlåtelse. Den skattskyldige kunde med hjälp av förfarandet kvitta inkomster mot ett koncernbidragsspärrat underskott. Vidare skedde detta utan att utlösa beskattning för de tillgångar som avyttrats genom förfarandet. Detta fick en enligt HFD ”anses strida mot syftet med bestämmelserna om underprisöverlåtelse, som är utformade så att någon definitiv skattelättnad inte ska uppkomma genom en sådan överlåtelse.”

³² Motiven uppgavs vara omstrukturering inför extern försäljning. Det räckte dock inte för att skatteflyktslagen inte skulle bli tillämplig, enligt 2 § 3 p.

2.4 Metodartikeln

Den tredje paragrafen i skatteflyktslagen anger hur underlaget för beskattning ska fastställas då förutsättningarna för lagens tillämplighet är uppfyllda. I paragrafen anges tre olika metoder. Vilken av metoderna som väljs i det enskilda fallet beror på hur det aktuella förfarandet ser ut. Den första metoden innebär att man fastställer underlaget som om rättshandlingen inte företagits. Enligt Lodin m.fl. är denna metod bäst lämpad vid enklare fall.³³ I motiven anges att metoden är tänkt som huvudregel,³⁴ vilket också framgår av bestämmelsens utformning. Den andra metoden riktar sig till kringgåendefallen och innebär att beslutet istället ska fattas som om den skattskyldige valt det förfarandet som med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – utgör det närmast till hands liggande förfarandet. Angående vad som utgör det närmast till hands liggande förfarandet uttalades i motiven att i fall där flera alternativa handlingsmönster är möjliga som alla skulle kunna betecknas som normala för att nå målet, är det naturligt att välja det alternativ som är mest förmånligt för den skattskyldige.³⁵ Den sista metoden innebär att underlaget kan uppskattas till skäligt belopp. Denna metod är avsedd att användas då de andra metoderna inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat.

³³ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, trettonde upplagan, 2011 s. 743

³⁴ Prop. 1982/83:84 s. 20

³⁵ Prop. 1980/81:17 s. 24

3 Skattetillägg

3.1 Bakgrund

Skattetillägget är en avgift som påförs den skattskyldige när denne överträtt skatterättsliga bestämmelser. Denna avgift beslutas om administrativt och tas, enligt 49 kap. 2 och 3 §§ SFL, ut på skatter som omfattas av SFL samt på vissa avgifter. Skattetillägg kan enligt bestämmelserna påföras vid oriktig uppgift, vid skönsbeskattning, vid omprövning av skönsbeskattning, och när skatteavdrag inte har gjorts.

Skattetillägget infördes år 1972 som ett led i att åstadkomma en effektivare och jämnare rättstillämpning vid fall av överträdelse av skatte- och avgiftsbestämmelser. Skattetillägget skulle beslutas om administrativt och för de fall som kom att bedömas allvarigare skärptes straffen. På så vis kom överträdelser av skatte- och avgiftsbestämmelser alltid att innebära sanktion medan det straffrättsliga påföljdssystemet reserverades för grövre överträdelser som därmed skulle leda till starkare reaktioner från samhällets sida.³⁶ Sedan reglernas ursprungliga införande har de reformerats vid ett flertal tillfällen, varav de senast större skedde 2003 och 2012.

2003 års reform föregicks av en utredning som hade i uppdrag att överse det dåvarande skattetilläggssystemet och ge förslag på hur systemet kunde reformeras för att möta kraven på effektivitet, förutsebarhet, likformighet och rättssäkerhet. Utredningen som gick under namnet 1999 års skattetilläggskommitté resulterade i betänkandet *Skattetillägg m.m.* (SOU 2001:25).

I och med 2003 års reform infördes en definition av oriktig uppgift i dåvarande 5 kap. 1 st 2 TL. Tidigare hade innebörden av oriktig uppgift definierats genom förarbetsuttalanden och i praxis. Införandet av en definition i lagtexten ansågs inte innebära någon förändring av rättsläget. Samtidigt förändrade man lagen så att de tidigare befrielsen från skattetillägg då den oriktiga uppgiften rättats, eller hade kunnat rättats, med utgångspunkt i obligatoriska kontrolluppgifter fick generell giltighet, och så att skattetillägget minskades för de fall då det rörde sig om annat tillgängligt kontrollmaterial än de obligatoriska kontrolluppgifterna. Vidare förändrades befrielsebestämmelserna på så vis att man öppnade för att fler fall skulle kunna omfattas av befrielsegrunderna, varpå man samtidigt förtydligade dessa. Därutöver infördes möjlighet till delvis befrielse från skattetillägg och nya anståndsregler, samt vissa mindre ändringar.

³⁶ Prop. 1971:10 s. 55

3.2 Lagens utformning

Med införandet av SFL återfinns numer de huvudsakliga bestämmelserna om skattetillägg i 49 kap. SFL. Kapitlet består av regler som tidigare återfunnits på flera håll i skattelagstiftningen. För att underlätta navigeringen i bestämmelserna utgörs första paragrafen av ett register för resten av kapitlet.

I 2 och 3 §§ anges tillämpningsområdet för bestämmelserna om skattetillägg. Därefter följer bestämmelser om de fall då skattetillägg kan aktualisera, nämligen vid oriktig uppgift, skönsbeskattning, vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut och när skatteavdrag inte gjorts. I 10 § anges när skattetillägg inte får tas ut och därefter följer beräkningsbestämmelserna för de olika fall då skattetillägg aktualiserats.

Med undantag av skatt enligt 2 § lagen (1990:56) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster kan skattetillägg tas ut på alla skatter som omfattas enligt SFL, jmf 2 §. Vidare kan skattetillägg tas ut på arbetsgivaravgift, allmän löneavgift och fastighetsavgift, jmf 3 §.

Skattetillägg kan aktualiseras vid oriktig uppgift enligt 4 och 5 §§, vid skönsbeskattning enligt 6 och 7 §§, vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut enligt 8 §, eller när skatteavdrag inte har gjorts enligt 9 §. I den följande framställningen kommer fokus att ligga på de fall då skattetillägg aktualisera på grund av oriktig uppgift.

3.3 Oriktig uppgift

Bestämmelserna om oriktig uppgift återfinns i 4 och 5 §§, samt 11 – 14 §§. Enligt 4 § ska skattetillägg tas ut av den som lämnat oriktig uppgift antingen under förfarandet till ledning för egen beskattning eller i ett mål om egen beskattning. Den oriktiga uppgiften ska vara lämnad på annat sätt än muntligen.

För att en oriktig uppgift ska kunna resultera i skattetillägg måste den vara lämnad till ledning för det aktuella beskattningsärendet. Då den oriktiga uppgiften lämnats i ett annat ärende än det som är aktuellt kan det därmed inte bli fråga om skattetillägg.³⁷ Vidare ska det röra sig om uppgifter till ledning för egen beskattning. Uppgifter som lämnas av sådana behöriga uppgiftslämnare som inte själva är betalningsskyldiga kan dock anses lämnade av huvudmannen. Det är då huvudmannen och inte den egentlige uppgiftslämnaren som påförs skattetillägg. I propositionen nämns som exempel firmatecknare för ett aktiebolag, en förmyndare till en omyndig och ett ombud för en utländsk företagare.³⁸ Vidare kan skattetillägg tas ut av en

³⁷ Prop. 2010/11:165 s. 936

³⁸ Prop. 2010/11:165 s. 936

juridisk person trots att den som lämnade den oriktiga uppgiften var obehörig, 4 kap. 2 §.³⁹ Enligt andra stycket får skattetillägg tas ut i ett mål om egen beskattning endast då den oriktiga uppgiften inte godtagits efter prövning i sak.

Av 5 § följer att en uppgift ska anses oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig eller då en uppgift som skulle lämnats till ledning för beskattningen utelämnats. En oriktig uppgift kan bestå i felaktiga sifferuppgifter rörande inkomster, skulder och liknande. Vidare kan en oriktig uppgift bestå i att en redogörelse för betydelsefulla sakförhållande är felaktigt eller har utelämnats, eller felaktiga uppgifter om uppgifter som exempelvis civilstånd.⁴⁰

Att det klart ska framgå att uppgift är felaktig eller har utelämnats innebär ett tyngre beviskrav än för den ordinarie beskattningsprocessen där beviskravet uttrycks som att förekomsten av en omständighet ska vara "sannolik".⁴¹ Med införandet av begreppet "klart framgå" avsågs ingen höjning av beviskravet gentemot vad som gällt för skattetillägg tidigare, som ansågs vara "visat/styrkt".⁴²

I andra stycket anges de fall då en uppgift ändå inte ska anses oriktig. Dessa är då uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänt utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller de fall då uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Som exempel i motiven till 2003 års reform nämns fall då en oriktig uppgift lämnats i deklaraionsblanketten, men då det korrekta förhållandet framgår klart av en bilaga till deklaraionen.⁴³

³⁹ Prop. 2010/11:165 s. 937

⁴⁰ Lyhagen, Carsten, Oriktig uppgift, 1986 s. 82 f.

⁴¹ Prop. 2002/03:106 s. 118 f.

⁴² Prop. 2002/03:106 s. 119

⁴³ Prop. 2002/03:106 s. 117

4 Skattetillägg vid skatteflykt

Skatteflyktslagen och skattetillägssystemet utgör var för sig kontroversiella bestämmelser. Beskattning till följd av tillämpning av skatteflyktslagen har ansetts motverka förutsebarheten och strida mot legalitetsprincipen då skatt påförs utan uttryckligt lagstöd, jmf RF 8 kap. 3 §.⁴⁴ Det svenska skattetilläggsförfarandet har underkänts med avseende på art. 6 EKMR rörande ”access to court” och ”the length of the proceedings”.⁴⁵ Reglerna ska snart prövas av Europadomstolen igen tillsammans med skattebrottsbestämmelserna avseende *ne bis in idem*, art. 4 sjunde tilläggsprotokollet till EKMR.⁴⁶ I det följande kapitlet kommer bestämmelsernas interna förhållande och konsekvenserna av deras samverkan att utredas inför analysen. Inledningsvis kommer skatteflyktsreglernas förhållande till efterbeskattningsreglerna att behandlas för att förtydliga skillnaden mellan de fall då ett beslut om beskattning kan ändras av skatteverket på grund av att oriktig uppgift föreligger och de fall då omständigheterna är sådana att skatteverket inte själv kan ändra beskattningen. Därefter kommer begreppet verklig innebörd och skattetillägg på grund av att den verkliga innebörden bedöms vara en annan än vad den skattskyldige uppgett att belysas för att kunna kontrasteras mot de fall då skatteflyktslagen är tillämplig. Slutligen kommer lagstödet för påförande av skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen att behandlas.

4.1 Skatteflyktslagens förhållande till efterbeskattningsreglerna

Skatteflykt karakteriseras av att den skattskyldige med hjälp av civilrättsligt giltiga rättshandlingar utnyttjat skatteregler för att uppnå skattefördelar som lagstiftaren inte avsett. Denna definition har uttryckts i bl.a. förarbeten,⁴⁷ men framgår även direkt av lagtexten, jmf 2 § skatteflyktslagen. Skatteflyktslagen är avsedd att användas då förutsättningarna för att tillämpa en skatteregel inte är uppfyllda, eller då förutsättningarna är uppfyllda trots att så inte avsetts av lagstiftaren. Av lagtexten följer att beslut om fastställande av underlag ska fattas som om rättshandlingen inte vidtagits, eller om förfarandet framstår som en omväg till ett närmare till hands liggande förfarande, som om den skattskyldige hade valt detta förfarande

⁴⁴ Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995 s. 413 ff., samt Hultqvist, Anders, Skatteflyktslagen – Vara eller icke vara? Det borde ha varit frågan!, SN, 1995 s. 578 ff., Se härom även Rosander, Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, 2007 s. 82, Simon Almendal, Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005 s. 67, Lodin, m.fl., 2011 s 722 ff.,

⁴⁵ Europadomstolens domar den 23 juli 2002, Västberga Taxi och Vulic mot Sverige, Janosevic mot Sverige.

⁴⁶ Europadomstolens beslut, den 22 februari 2012, ansökan nr 57762/10

⁴⁷ Se exempelvis prop. 1982/83:84 s. 8

istället. Därutöver ger lagen möjlighet att uppskatta underlaget till skäligt belopp. Skatteflyktslagen tillämpas således för att bortse från eller förändra delar av ett förfarande så att förfarandet kvalificerar enligt en lämpligare beskattningsregel.

I de fall då förutsättningarna för att tillämpa en från Skattverkets sida ”lämplig” skatteregel objektivt är uppfyllda, men skatteverket inte blivit korrekt upplyst om de objektiva omständigheterna i det aktuella fallet på grund av att oriktig uppgift har lämnats, kan förfarandet angripas med hjälp av de ordinarie reglerna för omprövning och efterbeskattning och skattetillägg kan då påföras, jmf 66 kap. och 49 kap. SFL. Beslut om efterbeskattning får enligt 66 kap. 27 § SFL meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gått ut vid bl.a. oriktig uppgift. Skatteflyktslagen hänvisar i sin 4 § till 66 kap. 27, 29-34 §§ SFL ifråga om de frister som gäller för Skatteverkets framställning om tillämpning av skatteflyktslagen till förvaltningsrätten. En tillämpning av skatteflyktslagen kräver dock inte att förutsättningarna för efterbeskattning är uppfyllda. Tvärtom utgör en tillämpning av skatteflyktslagen och 4 § ett undantag från de ordinarie reglerna för omprövning.

Då en oriktig uppgift har lämnats, utan vilken ett ”syftesenligt beskattningsresultat”⁴⁸ hade uppnåtts bör beskattningen ändras genom omprövning eller efterbeskattning. I de fall då frånvaron av en oriktig uppgift inte leder till ett ”syftesenligt beskattningsresultat” bör beskattningen ändras genom tillämpning av skatteflyktslagen. Då en objektivt oriktig uppgift lämnats i ett mål om egen beskattning kan en tillämpning av skatteflyktslagen dock även förenas med skattetillägg, enligt 52 kap. 7 § SFL.

4.2 Verklig innebörd och skatteflyktslagen

Skattetillägg på grund av oriktig uppgift har i praxis tidigare påförts i samband med att så kallad ”skatterättslig genomsyn” tillämpats. I RÅ 1998 ref. 58 II hade den skattskyldige gjort värdeminskingsavdrag på inventarier som sålts till den skattskyldige för att därefter leasas tillbaka. HFD tillämpade så kallad genomsyn och fann att syftet med transaktionerna var att skapa ett underlag för värdeminskingsavdrag för den skattskyldige och inte att överföra några rättigheter eller skyldigheter med avseende på inventarierna. HFD anförde i frågan om skattetillägg:

”SMAB har i sin självdeklaration inte lämnat sådana uppgifter om transaktionerna med ifrågavarande inventarier som möjliggjort en bedömning av transaktionernas verkliga innebörd. Det finns därför förutsättningar att påföra bolaget skattetillägg enligt 116 a § taxeringslagen (1956:623).”

⁴⁸ Min definition, med vilket avses: ”ett beskattningsresultat som hade bedömts vara i enlighet med lagstiftningens syfte vid en tillämpning av skatteflyktslagen 2 § p 4.”

Ett regeringsråd var skiljaktigt och bedömde att det inte förelåg stöd för att anse att de ingångna avtalen hade en annan innebörd än sina ordalydelser samt att den skattskyldige hade rätt att göra värdeminskningssavdrag. Effekten av att genomsyn tillämpas och skattetillägg påförs, är i princip densamma för den skattskyldige som om domstolen finner att skatteflyktslagen är tillämplig och påför skattetillägg för oriktig uppgift.⁴⁹ Till skillnad från skatteflyktslagen bygger genomsynsmetoden på begreppet ”verklig innebörd”, och att man därmed kommer fram till att rättshandlingens verkliga innebörd inte är densamma som den som uppgivits av den skattskyldige. Genom att inte uppge tillräcklig information för bedömandet av rättshandlingens verkliga innebörd har således den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift.⁵⁰ Allmänt gäller att beskattningen ska se utifrån rättshandlingarnas verkliga innebörd som. Vad som numereras för innebörden av begreppet ”verklig innebörd” är diskuterat i doktrinen men många författare hävdar att rättshandlingarnas civilrättsliga innebörd har avgörande betydelse.⁵¹ En tillämpning av skatteflyktslagen förutsätter dock att en beskattning utifrån rättshandlingarnas verkliga innebörd inte är eftersträvansvärd. För att kunna tillämpa skatteflyktslagen på ett förfarande krävs vanligtvis mer information än vad som krävs för att beskatta enligt den verkliga innebörden.

Vad som kommer att fokuseras på i det följande är huruvida oriktig uppgift kan vara för handen endast av den anledningen att tillräcklig information inte har lämnats för att skatteflyktslagen ska kunna tillämpas.

4.3 Lagstöd för påförande av skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen?

Frågan huruvida oriktig uppgift är för handen endast för att tillräcklig information för att bedöma skatteflyktslagets tillämplighet inte har lämnats diskuterades redan i förarbetena till den ursprungliga skatteflyktslagen. Departementschefen uttalade härom:

”Det ger mig anledning att understryka vad jag anförde inledningsvis om att klausulen inte är avsedd att utvidga tillämpningsområdet för reglerna om skattebrott och skattetillägg. En underlåtenhet att lämna upplysningar i nu aktuellt hänseende kan jämföras med lämnandet av en oriktig uppgift endast i den mån det är uttryckligen föreskrivet eller följer av allmänna grundsatser för rättstillämpningen på området.”⁵²

⁴⁹ För fler fall där skattetillägg påförts i samband med genomsyn kan nämnas RÅ 2008 ref. 41, RÅ 2008 ref. 66 och RÅ 2008 not. 113

⁵⁰ Jämför vad HFD uttalade i RÅ 1998 ref. 58 ovan.

⁵¹ Se bl.a. Burmeister, Jari, Verklig innebörd, 2012, s. 288 ff., Hultqvist, Anders, Rättshandlingars verkliga innebörd, SN 2007, s. 696 ff., Lodin m.fl. s. 733, men även Möller, Lars, Genomsyn av rättshandlingar, SN 2007 s.529 ff. vari ett skatterättsligt perspektiv försvaras.

⁵² Prop. 1980/81:17 s. 200

Uttalandet är klart och tydligt. Det bör dock uppmärksammas att det rör sig om ett motivuttalande och att lagen både hunnit upphävas, återinföras och reviderats flera gånger sedan dess tillkomst. Frågan har dock inte behandlats i några förarbeten sedan införandet av lagen. Möjligheten att domstol skulle komma att påföra skattetillägg på grund av oriktig uppgift vid tillämpning av skatteflyktslagen har tidigare diskuterats i doktrinen,⁵³ men frågan har först på senare år aktualiserats i rättsfall och kritiska röster har nu höjts.⁵⁴ Vad som främst har uppmärksammas är det bristande sambandet mellan bestämmelserna om skattetillägg och skatteflyktslagen.

4.3.1 Skatteverket som första instans?

I mål nr 6783-09 vid Kammarrätten i Göteborg hade den skattskyldige påförts skattetillägg av Skatteverket. Förvaltningsrätten godtog inte den rättsliga grunden för beslutet, men fann att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. Då den skattskyldige ansågs ha utelämnat en uppgift av vikt för beskattningen påfördes denne skattetillägg. Kammarrätten konstaterade att som en för beskattningsförfarandet grundläggande princip gäller att alla beskattningsbeslut inklusive beslut om skattetillägg ska fattas av skatteverket i första instans. Det enda undantaget gäller beslut om tillämpning av skatteflyktslagen. Då skattetillägg inte hade kunnat påföras om skatteverket utan eget beslut hade gjort en framställan om tillämpning av skatteflyktslagen till förvaltningsrätten, vore det orimligt om skattetillägg hade kunnat påföras genom att skatteverket först påför skattetillägg grundat på t ex genomsyn för att sedan göra en framställan om tillämpning av skatteflyktslagen till förvaltningsrätten. Av denna anledning undanröjde kammarrätten skattetillägget. I motiven till den numera upphävda TL uttalades i frågan:

”Skattemyndigheten har befogenhet att fatta beslut i alla uppkommande taxeringsfrågor med undantag för beslut om tillämpning av lagen mot skatteflykt. Sådana beslut skall fattas av länsrätt som första instans efter framställning av länsskattemyndighet eller riksskatteverket. Eftersom reglerna aldrig skall tillämpas av skattemyndighet har förfarandereglererna överförts från GTL till skatteflyktslagen. Beträffande framställning om tillämpning av skatteflyktslagen skall, liksom hittills, de vanliga reglerna för överklagande gälla.”⁵⁵

⁵³ Se bl.a. Carsten, 1986 s. 83 ff.

⁵⁴ Se bl.a. Hultqvist, Anders, Skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen? SST 2010 s. 499, Simon Almendal, Teresa, Påförande av skattetillägg och tillämpning av skatteflyktslagen – hur är det möjligt?, SN 2010 s. 644, Wittkull, Joakim, Skattetillägg när skatteflyktslagen har tillämpats – betydelsen av Regeringsrättens dom den 10 juni 2010 i mål nr 3819-3820-09, SST 2010 s. 668.

⁵⁵ Prop. 1989/90:74 s. 468

4.3.2 Rättsläget förändras

Kammarrättens resonemang i mål nr 6783-09 nyttjades dock inte i RÅ 2010 ref. 51. I fallet som gällde kringgående av fåmansbolagsbeskattningsreglerna tillämpades skatteflyktslagen och den skattskyldige påfördes skattetillägg. Skatteverket hade efter revision eftertaxerat den skattskyldige GH enligt 4. kap 16 § TL avseende taxeringsår 2000 och i samband därmed påfört skattetillägg. Skatteverket tillämpade genomsyn och som grund för påförandet angavs oriktig uppgift. Skatteverket framhöll:

”De omständigheter som ligger till grund för av Skatteverket förordad beskattning har inte framgått av GH:s deklARATION för taxeringsåret 2000. Han har underlåtit att deklarerera de intäkter som direkt tillförts hans kapitalförsäkring. Han har i sin deklARATION inte lämnat några som helst upplysningar om sitt deltagande i aktuellt skattearrangemang och därmed har oriktig uppgift lämnats. Förutsättningarna föreligger därför för påförande av skattetillägg.”

Förvaltningsrätten fann att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet och påförde liksom Skatteverket skattetillägg. Som grund härför uttalades att GH underlåtit att upplysa om inkomsten från försäljningen av det aktuella bolaget, eller i vart fall inte uppmärksammat Skatteverket på att han haft en kapitalförsäkring som ökat i värde till följd av avyttringen av bolaget. Kammarrätten tillämpade liksom skatteverket genomsyn och påförde liksom underinstanserna skattetillägg. HFD ansåg att omständigheterna talade för att den faktiska situationen var den som kammarrätten lagt till grund för sitt genomsynsresonemang, men fann att varken omständigheterna som kammarrätten åberopat eller utredningen i övrigt gav tillräckligt stöd för slutsatsen att den verkliga innebörden skulle vara någon annan än den uppgivna. Istället fann HFD att skatteflyktslagen var tillämplig och GH påfördes liksom i underinstanserna skattetillägg. Som grund för påförandet av skattetillägg konstaterade HFD att GH endast uppgivit namnet på kapitalförsäkringsbolaget och ett värde om 89 458 kr som tillgång under rubriken bankmedel, ränta och tillgång i sin självdeklARATION. HFD förklarade att ”uppgifterna är substanslösa och kan inte ligga till grund för taxeringen.” Genom att inte redogöra för det aktuella förfarandet hade GH därmed lämnat oriktig uppgift enligt HFD. Inget skäl för befrielse ansågs finnas.

Domskålen i RÅ 2010 ref. 51 kan te sig förvirrande då HFD först konstaterar att det inte finns stöd för slutsatsen att den verkliga innebörden skulle vara någon annan än den uppgivna för att sedan säga att uppgifterna är substanslösa. Uttalandena i domskålen är vaga, vilket gör det är svårt att säga med säkerhet om det rör sig om en objektivt oriktig uppgift eller om bara tillräckliga upplysningar för att tillämpa skatteflyktslagen inte har lämnats. Om det senare är fallet går HFD tvärt emot departementschefens

uttalande i motiven till den ursprungliga skatteflyktslagen. Det är då dessutom svårt att se var HFD har stöd till att påföra skattetillägg.

Det har i litteraturen påpekats att skatteflyktslagen inte implicerar oriktig uppgift⁵⁶ och att skattetilläggsbestämmelserna och skatteflyktslagens systematiska utformningar gör att bestämmelserna blir svåra att förena på ett övertygande sätt. Hultqvist har påpekat att 5 kap. 1 § TL utformningen gör den svårförenlig med skatteflyktslagen.⁵⁷

”1 § Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift *till ledning för taxeringen*, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift *i ett mål om taxering* och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.[...]” 5 kap. 1 § TL

Eftersom Skatteverket inte kan tillämpa skatteflyktslagen, kan uppgift som lämnats i deklaration endast ansetts ha lämnats till ledning för taxeringen. Förvaltningsrätten som har rätt att pröva skatteflyktslagen gör inte detta vid taxeringen, utan i ett mål om taxering. Eftersom skatteflyktslagen inte tillämpas vid taxeringen kan således ingen oriktig uppgift ha lämnats, enligt Hultqvist.⁵⁸ Den oriktiga uppgiften måste vara lämnad i det mål där skatteflyktslagens tillämplighet prövas. Detta bör belysas med vad som uttalades i motiven rörande 5 kap. 1 § TL.

”Den oriktiga uppgiften måste ha lämnats i ett mål om taxering. Har den lämnats i ett annat sammanhang är bestämmelserna i denna del inte tillämpliga.”⁵⁹

”Den oriktiga uppgiften skall för att skattetillägg skall kunna komma i fråga således ha lämnats på ett annat sätt än muntligen i ett meddelande riktat till domstolen, t.ex. i ett överklagande eller i ett yrkande.”⁶⁰

4.3.3 Begränsad räckvidd ?

Det har i litteraturen påpekats att HFD:s uttalanden i RÅ 2010 ref. 51 inte utesluter att fallet är begränsat till lagtexten så som den såg ut då och att utgången efter införandet av en legaldefinition av begreppet ”oriktig uppgift” samt införandet av lagen (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgift, NLSK, hade blivit en annan.⁶¹ Till skillnad från den äldre lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, GLSK,

⁵⁶ Simon Almendal, Teresa, Påförande av skattetillägg och tillämpning av skatteflyktslagen – hur är det möjligt?, SN 2010 s. 644

⁵⁷ Hultqvist, Anders, Skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen?, SN 2010 s. 505 f.

⁵⁸ Hultqvist, Anders, Skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen?, SN 2010 s. 505 f.

⁵⁹ Prop. 2002/03:106 s. 51

⁶⁰ Prop. 2002/03:106 s. 233

⁶¹ Wittkull, Joakim, SST 2010 s. 668 f.

stadgades det i NLSK uttryckligen i 3 kap. 1 § p 6 att självdeklaration ska innehålla ”de övriga uppgifter som *Skatteverket* behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst.”⁶² Eftersom skatteflyktslagen prövas av domstol och inte av Skatteverket borde därmed möjligheten att påföra skattetillägg i dessa fall numera vara ickebefintlig, enligt Wittkull.⁶³ Denna synpunkt har dock inte fått gehör i kammarrätterna. I flera fall som har avgjorts av kammarrätten efter RÅ 2010 ref. 51 har de skattskyldiga beskattats med tillämpning av skatteflyktslagen och dessutom påförts skattetillägg. NLSK började tillämpas första gången vid 2002 års taxering och legaldefinitionen av oriktig uppgift som infördes med det nya 5 kap. TL började tillämpas vid 2004 års taxering. I Kammarrätten i Stockholm mål nr 4817--4824-09, 4825--2832-09, 3138--3140-10, 8220--8221-09 och 8222--8223-09 tillämpades skatteflyktslagen samtidigt som skattetillägg påfördes avseende taxeringsår 2004 eller senare. Med undantag från 3138—3140-10, överklagades alla mål till HFD. Prövningstillstånd beviljades inte i något fall.⁶⁴ Motsvarigheten till 3 kap. 1 § p 6 NLSK hittar man numer i 31 kap. 3 § SFL som lyder: ”Den som är deklarationsskyldig ska också lämna de övriga uppgifter som *Skatteverket* behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst.” Enligt motiven har bestämmelsen en central betydelse varför den lyftes ut till en egen paragraf.⁶⁵ Utöver detta framstår bestämmelsen som i princip oförändrad och dess inverkan på huruvida en tillämpning av skatteflyktslagen kan föranleda skattetillägg framstår som betydelselös med belysning av de nyss nämnda rättsfallen från kammarrätten.

4.4 Lagen som den ser ut idag

Med införandet av SFL har bestämmelserna i LSK och TL upphävts och ersatts med motsvarigheter i SFL. Syftet med inkomstdeklarationen beskrivs i 29 kap. 1 § SFL. Inkomstdeklaration ska lämnas till ledning för bestämmande av underlag för att ta ut skatt eller avgift enligt ett antal lagar, däribland IL. Skatteflyktslagen anges inte i paragrafens uppräkningslista. Däremot anges numer i 1 § skatteflyktslagen att skatteflyktslagen gäller vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt.

I 49 kap. 4 § SFL anges numer att skattetillägg ska tas ut av den som på annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för *egen beskattning* (p 1), eller har lämnat en oriktig uppgift i ett *mål om egen beskattning* (p 2). Tidigare gällde att den oriktiga uppgiften skulle vara lämnad till ledning för *taxeringen* eller i ett *mål om taxering*. I motiven uttalas härom att den oriktiga uppgiften ska avse det aktuella

⁶² Jmf. 2 kap. 3 § GLSK, ”Var och en bör, utöver vad som framgår av deklarationsformulären meddela de ytterligare upplysningar som kan vara av betydelse för egen taxering”

⁶³ Wittkull, Joakim, SST 2010 s. 668 f.

⁶⁴ HFD mål nr 5424—5425-10, 5426—5427-10, 5754—5761-11, 5762—5769-11

⁶⁵ Prop. 2010/11:165 s. 817

beskattningsärendet och att de uppgifter som lämnas till ledning för beskattningen anses lämnade till ledning för beslut om slutlig skatt.⁶⁶ I 56 kap. 2 § SFL sägs att Skatteverket för varje beskattningsår ska besluta om slutlig skatt på grundval av de uppgifter som har lämnat i en inkomstdeklaration, kotrolluppgifter och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning. Slutlig skatt kan också bestämmas genom omprövning och beslut av domstol. Att uttryckligen ange detta i paragrafen ansågs obehövt.⁶⁷

31 kap. SFL anger vilka upplysningar en inkomstdeklaration ska innehålla. 31 kap. SFL får därmed betydelse för frågan huruvida en oriktig uppgift har lämnats. Då syftet med inkomstdeklaration enligt 29 kap. 1 § SFL är att bestämma underlaget för att ta ut skatt eller avgift, öppnar detta för en möjlighet att uppgifter till ledning för tillämpning av skatteflyktslagen skulle kunna tolkas till att omfattas av upplysningsplikten då den används för att fastställa underlaget. Det framgår dock av 29 kap. 1 § att det gäller bestämmande av underlag för att ta ut skatt och avgift *enligt* de uppräknade lagarna, där skatteflyktslagen inte ingår. Vidare hänvisar de speciella bestämmelserna i 31 kap. SFL i de flesta fall till de lagrum som de avser. Exempelvis anges i 31 kap. 27 § som anger vilka uppgifter som ska lämnas av ett fåmansföretag att ”Vid tillämpningen av denna paragraf gäller 57 kap. 3 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229).” Ingenstans i kapitlet anges att information ska lämnas till ledning för tillämpningen av skatteflyktslagen. Som tidigare nämnts ska fortfarande i övrigt enligt 3 § de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt lämnas. Framställan till förvaltningsrätten angående tillämpning av skatteflyktslagen utgör fortfarande inget beslut om skatt. Det är således svårt att se att skatteförfarandereglerens lydelse i och med införandet av SFL ger något lagligt stöd för att betrakta utelämnande av sådana uppgifter i inkomstdeklarationen som möjliggör tillämpning av skatteflyktslagen, som oriktig uppgift. Det bör dock erinras att utformningen av 29 och 30 kap. SFL inte heller uttryckligen utesluter att sådant utelämnande i inkomstdeklaration betraktas som oriktig uppgift. Det är dessutom svårt att se att den förändrade utformningen av 49 kap. 4 § SFL jämfört med 5 kap. 1 TL skulle kunna ha en avgörande betydelse för frågan huruvida det är möjligt att påföra skattetillägg på grund av att skatteflyktslagen tillämpas.

Upplysningsplikten skulle således kunna ha utvidgats de facto genom införandet av skatteflyktslagen vilket i så fall går tvärt emot vad departementschefen uttalade angående upplysningsplikten i samband med den ursprungliga skatteflyktslagens införande.⁶⁸

⁶⁶ Prop. 2010/11:165 s. 935 f.

⁶⁷ Prop. 2010/11:165 s. 987

⁶⁸ ”Inte heller den skattskyldiges uppgiftsplikt ökar principiellt till sin omfattning.” – prop. 1980/81:17 s. 36

5 Analys

5.1 Inledande anmärkningar

Mot bakgrund av vad som tagits upp i de föregående delarna ska i det följande rättsläget rörande skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen analyseras. De särskilda frågor som kommer att försöka besvaras är närmare,

1. Innebär rättsfallet RÅ 2010 ref. 51 att det föreligger sådan oriktig uppgift som föranleder att skattetillägg kan påföras den skattskyldige då denne underlåtit att lämna sådana upplysningar som behövs för att avgöra skatteflyktslagens tillämplighet?
2. Har domstol som första instans rätt att besluta om att påföra skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen?
3. Har förändringar i lagstiftningens utformning medfört att rättsläget idag är ett annat än vad som antyds i RÅ 2010 ref. 51?

Analysen sker med utgångspunkt i RÅ 2010 ref. 51, Kammarrätten i Stockholms avgöranden i mål nr 4817--4824-09, 4825--2832-09, 3138--3140-10, 8220--8221-09 och 8222--8223-09.

I det följande kommer uppgift som utifrån en normal lagtolkning, dvs. utan att tillämpa skatteflyktslagen, innebär att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift att kallas för *verkligt oriktig uppgift*.

Först och främst ska klarläggas vilka tolkningar som rimligen kan göras av målet RÅ 2010 ref. 51. Med utgångspunkt i de olika tolkningsalternativen kommer frågorna därefter att besvaras.

Skattetillägg påfördes i fallet av HFD samtidigt som skatteflyktslagen befanns tillämplig. Skattetillägget påfördes enligt domskälen på grund av att det förelåg oriktig uppgift.

Tolkningsalternativ ett är att det i fallet förelåg en verkligt oriktig uppgift och att skattetillägg kunde påföras då skatteverket som första instans beslutat om skattetillägg. Tolkningsalternativ två är att det förelåg en verkligt oriktig uppgift men att det inte är ett krav att Skatteverket som första instans beslutat om att påföra skattetillägg med anledning av sådan uppgift. Tolkningsalternativ tre är att det inte föreligger en verkligt oriktig uppgift och att skattetillägg kan påföras på grund av att skatteflyktslagen är tillämplig. Skatteverket måste dock besluta om att påföra skattetillägg i första instans. Det fjärde tolkningsalternativet innebär att en verkligt oriktig uppgift inte föreligger och att skattetillägg kan påföras på grund av att skatteflyktslagen är tillämplig. Beslut om påförande av skattetillägg behöver inte ha fattats av Skatteverket i första instans.

5.2 Fråga 1

Den första frågan som skulle besvaras var huruvida rättsfallet RÅ 2010 ref. 51 innebär att det föreligger sådan oriktig uppgift som föranleder att skattetillägg kan påföras den skattskyldige då denne underlåtit att lämna sådana upplysningar som behövs för att avgöra skatteflyktslagens tillämplighet?

Det anges i det aktuella fallet att den skattskyldige i en bilaga till sin självdeklaration under rubriken bankmedel, ränta och tillgång endast angivit namnet på det kapitalförsäkringsbolag i vilket han hade tecknat kapitalförsäkring följt av ett belopp om 89 458 kr. HFD uttalar härom att ”uppgifterna är substanslösa och att de inte kan ligga till grund för taxeringen.” Detta uttalande antyder att det rör sig om en verkligt oriktig uppgift. HFD uttalade dock rörande fastställandet av den verkliga innebörden att ”För att beskattning ska kunna ske på sätt kammarrätten gjort krävs dock att den slutsatsen kan dras att rättshandlingarnas verkliga innebörd varit någon annan **än den uppgivna**. Regeringsrätten finner att varken de av kammarrätten åberopade omständigheterna eller utredningen i övrigt ger tillräckligt stöd för slutsatsen att rättshandlingarnas verkliga innebörd är en annan än den handlingarna formellt ger uttryck för.” Uttalandet stödjer slutsatsen att det i RÅ 2010 ref. 51 inte rört sig om en verkligt oriktig uppgift. Vidare uttalar HFD som skäl för att skattetillägg ska påföras att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift genom att i sin självdeklaration inte redovisa relevant information för en riktig bedömning av transaktionerna. Eftersom ”relevant information” om transaktionerna i fråga i det aktuella fallet inte påverkade resultatet av en bedömning av den verkliga innebörden, måste den oriktiga uppgiften bestå i information med vilken ett annat resultat kan nås än den verkliga innebörden. Vi bör rimligen kunna dra den slutsatsen att HFD inte uppställer ett skattetilläggsanktionerat krav på att lämna mer information än vad som är nödvändigt för att komma till en riktig bedömning. Ett sådant krav hade inneburit en analogisk utvidgning av tillämpningsområdet för skattetilläggsbestämmelserna till den skattskyldiges nackdel. Den riktiga bedömningen måste således avse omständigheter som leder till ett annat beskattningsresultat än vad som hade följt av en beskattning enligt rättshandlingarnas verkliga innebörd. Utifrån vad som uttrycks i HFD:s domskäl är därmed den enda rimliga slutsatsen att det i RÅ 2010 ref. 51 inte rör sig om en verkligt oriktig uppgift. Därmed förfaller tolkningsalternativ ett och två.

Svaret på fråga ett bör vara att det följer av RÅ 2010 ref. 51 att, enligt de då gällande reglerna, oriktig uppgift har lämnats då den skattskyldige inte lämnat tillräckliga uppgifter för att bedöma skatteflyktslagens tillämplighet.

5.3 Fråga 2

Kan domstol som första instans besluta om att påföra skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen?

Kammarrätten uttalade i mål nr 6783-09 att det som en för beskattningsförfarandet grundläggande princip gäller att alla beskattningsbeslut inklusive beslut om skattetillägg ska fattas av Skatteverket i första instans och att det enda undantaget gäller beslut om tillämpning av skatteflyktslagen. I den följande argumentationen kom kammarrätten till slutsatsen att skattetillägg inte kan påföras i samband med tillämpning av skatteflyktslagen. Som konsekvens av att förvaltningsrätten inte kunde påföra skattetillägg i första instans borde det inte vara möjligt att Skatteverket först påför skattetillägg, på grund av exempelvis genomsyn, för att sedan efter ett överklagande till förvaltningsrätten kunna påföra skattetillägg med skatteflyktslagens tillämplighet som grund. I RÅ 2010 ref. 51 hade Skatteverket ändrat den skattskyldiges beskattning så att denne istället beskattades som om han själv avyttrat och aktierna i det aktuella bolaget. Skatteverket använde således genomsyn och då den skattskyldige inte lämnat uppgifter till ledning för en sådan beskattning påfördes skattetillägg. Då HFD istället tillämpade skatteflyktslagen, påfördes skattetillägg på en annan rättslig grund än den som Skatteverket tillämpade. Även om kammarrätten inte kom till samma slutsats är den förda argumentation som sådan hållbar. Det vore krasst uttryckt förnuftsvidrigt om förutsättningen för att skattetillägg skulle kunna påföras vid tillämpning av skatteflyktslagen vore att Skatteverket först hade fattat ett felaktigt beslut. Rättsordningen bör rimligen inte vara uppbyggd så att det allmänna uppmuntras att medvetet fatta felaktiga beslut till den enskildes nackdel. Den enda rimliga slutsatsen är att kammarrättens utgångspunkt var felaktig och att beslut om påförande av skattetillägg inte behöver fattas av Skatteverket i första instans.

Svaret på fråga två bör således vara att domstol som första instans kan påföra skattetillägg.

5.4 Fråga 3

Har förändringar i lag medfört att rättsläget idag är ett annat än vad som antyds i RÅ 2010 ref. 51?

Som tidigare behandlats har lagstiftningen genomgått omfattande förändringar i förhållande till vad som gällde det taxeringsår som var aktuellt i RÅ 2010 ref. 51. Frågan är vilken betydelse fallet har idag.

Det kan argumenteras att vad som är av intresse i RÅ 2010 ref. 51 är att HFD finner att det inte finns stöd för att bedöma den verkliga innebörden som någon annan än vad handlingarna formellt ger uttryck för, och att

skattetillägget har en underordnad betydelse. Faktum är dock att fallet numer utnyttjas som stöd för att påföra skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen. I flera fall har det rört sig om skattetillägg avseende taxeringsår 2004 eller senare.

Två av fallen rörde det upplägg som involverade kapitalförsäkringar för att kringgå 3:12-reglerna, liknande RÅ 2010 ref. 51.⁶⁹ I fallen var det dock fråga om bl.a. taxeringsår 2004. Kammarrätten gjorde bedömningen att varken de åberopade omständigheterna eller utredningen i övrigt gav tillräckligt stöd för slutsatsen att rättshandlingarnas innebörd var någon annan än vad de formellt gav uttryck för. Efter att ha funnit skatteflyktslagen tillämplig påfördes dock skattetillägg. Det rörde sig således inte om verkligt oriktiga uppgifter.

Vid 2004 års taxering var både NLSK och den reformerade TL i kraft och därmed legaldefinitionen av oriktig uppgift. HFD beslutade dock att inte bevilja prövningstillstånd i de överklagade fallen. Att HFD valde att inte bevilja prövningstillstånd säger dock inte att RÅ 2010 ref. 51 står fast, trots de förändringar som skett i lagstiftningens utformning. Sedan RÅ 2010 ref. 51 har dock inte i ett enda fall avseende påförande av skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen beviljats prövningstillstånd. Detta får ses som en stark indikation på att RÅ 2010 ref. 51 i alla fall gäller för transaktioner företagna till och med 2011.

HFD uttalade i RÅ 2010 ref. 51 att ”genom att i *sin självdeklaration* inte redovisa relevant information för en riktig bedömning av aktuella transaktioner har GH lämnat oriktig uppgift.” Slutsatsen torde kunna dras att HFD ansåg att upplysningsplikten rörande omständigheterna som behövdes för att avgöra skatteflyktslagens tillämpning omfattades av upplysningsplikten enligt GLSK, då denna reglerade vilka uppgifter som skulle tas upp i självdeklarationen. Stödet borde rimligen hämtats ur 2 kap. 3 § p 6 GLSK som stadgade:

”Var och en bör, utöver vad som framgår av deklaraionsformulären meddela de ytterligare upplysningar som kan vara av betydelse för egen taxering”

Om kammarrättsavgörandena inte är feldömda borde upplysningsplikten även enligt NLSK omfatta uppgifter som behövs för en bedömning av skatteflyktslagens tillämplighet.

Vad som främst skulle tala emot att NLSK ger stöd till RÅ 2010 ref. 51 är som föreslogs av Wittkull, att det i den till 2 kap. 3 § p 6 GLSK motsvarande bestämmelsen i NLSK enligt lydelsen föreskriver att det är Skatteverket som ska använda upplysningarna. Rörande ett liknande uttryck i 56 kap. 2 § SFL, där det anges att Skatteverket ska besluta, har det dock uttalats i motiven att det är onödigt att uttryckligen i bestämmelsen säga att

⁶⁹ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4817--4824-09 och 4825--4832-09

motsvarande också gäller för domstol. Detsamma borde rimligen kunna gälla för bestämmelsen den här aktuella bestämmelsen.

Som anförts i avsnitt 4.4 är det svårt att se att de förändringar av lagstiftningen som skett i och med införandet av SFL skulle innebära några större förändringar i aktuellt hänseende. Med andra ord borde den slutsatsen kunna dras att om kammarrättsavgörandena inte är feldömda, vilket mycket talar för att de inte är, så gäller fortfarande vad som konstaterades i slutsatsen av fråga ett.

Även om det inte går att med övertygande säkerhet säga om så är fallet så talar mycket för att då felaktiga eller inte tillräckliga upplysningar lämnats, rörande omständigheter som aktualiserar skatteflyktslagens tillämpning, att det rör sig om oriktig uppgift och att skattetillägg då kan påföras. Om så är fallet innebär det att upplysningsplikten numer omfattar sådana uppgifter som behövs för att bedöma om skatteflyktslagen är tillämplig. Då de omständigheter som är av vikt för att bedöma skatteflyktslagens tillämplighet är svåra att avgöra, varför bedömningen av skatteflyktslagens tillämplighet har överlåtits till domstol, innebär det att den skattskyldige har en väldigt svåravgränsad och omfattande upplysningsplikt.

6 Avslutande reflektioner

Förenandet av skattetillägg med tillämpning av skatteflyktslagen har kritiserats dels då det inte anses finnas stöd i lag för att låta upplysningsplikten omfatta uppgifter som behövs för att bedöma tillämpligheten av skatteflyktslagen, dels utifrån den ståndpunkten att skattetillägg måste påföras av domstol i första instans. Därutöver har skatteflyktslagens roll ifrågasatts utan beaktande av skattetillägg.

Rationellt sett är det rimligaste förhållningssättet att anpassa sina skatteplaneringstransaktioner till vad som kan bedömas leva upp till det, som författaren upplever det, väldigt luddiga rekvisitet lagstiftningens syfte, samt att inte begränsa uppgiftslämnandet till vad som följer av den verkliga innebörden om det finns risk för att transaktioner kan komma att ifrågasättas.

I många fall innebär att ett skattetillägg påförs stora ekonomiska konsekvenser. Det viktigaste borde vara förutsebarhet framför skattevinst som kan leda till skattetillägg. Om transaktionerna har en ”skatteflyktskaraktär” ses detta som en anledning att neka befrielse trots att bedömningen om skatteflyktslagen är tillämplig innebär ärenden av en svår rättslig karaktär.

För skatteplaneringstransaktioner kan som grov generalisering sägas att ju mer avancerade de är desto större chans är det att beskattning enligt dessa kommer att bedömas strida mot lagstiftningens syfte. Samtidigt är det mindre chans att befrielse från skattetillägg medges. Ju färre moment förfarandena innehåller desto större chans är det att domstolarna kommer att anse att det är något som lagstiftaren borde ha övervägt. Med ökad komplexitet borde således ett ökat uppgiftslämnande följa om man vill undvika skattetillägg.

Min slutsats är att det följer av RÅ 2010 ref. 51 att den skattetilläggssanktionerade upplysningsplikten med stor sannolikhet numer omfattar sådana uppgifter som behövs för att bedöma om skatteflyktslagen är tillämplig.

Vad som är klart är att om så är fallet, så framgår det inte tydligt av lagens lydelse. Min uppfattning är att om lagstiftaren avser att upplysningsplikten ska omfatta upplysningar till ledning för skatteflyktslagens tillämpning, att lagstiftningen borde förändras så att uttryckligt stöd framgår av lagtextens lydelse. Lämpligen hade ett sådant tillägg kunnat ske i 32 kap. 3 § eller i 29 kap. 1 § SFL. Eftersom rättsfallet RÅ 2010 ref. 51 går emot vad som verkar ha avsetts med skatteflyktslagen, vilket får betraktas som ironiskt när det rör sig om en lag som fokuserar så mycket på lagstiftningens syfte, vore en lämpligare åtgärd att föra in ett uttryckligt undantag i SFL rörande sådana

uppgifter som bara behövs för att bedöma skatteflyktslagens tillämplighet.
En sådan bestämmelse hade lämpligen placerats i 49 kap. 10 §

Käll- och litteraturförteckning

Svenskt offentligt tryck

Prop. 1971:10

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

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

Prop. 1996/97:170 *Reformerad skatteflyktslag*

Prop. 2002/03:106 *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.*

Prop. 2010/11:165 *Skatteförfarandet*

SOU 2009:58 *Skatteförfarandet*

Artiklar

Simon Almendal, Teresa, *Påförande av skattetillägg och tillämpning av skatteflyktslagen – hur är det möjligt?*, Skattenytt 2010 s. 644

Hultqvist, Anders, *Skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen?*, Svensk Skattetidning 2010 s 499

Hultqvist, Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, Svensk Skattetidning 2005 s. 303

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

Hultqvist, Anders, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, Skattenytt 2007 s. 696

Möller, Lars, *Genomsyn av rättshandlingar*, Skattenytt 2011 s. 529

Wittkull, Joakim, *Skattetillägg när skatteflyktslagen har tillämpats – betydelsen av Regeringsrättens dom den 10 juni 2010 i mål nr 3819-3820-09*, Svensk Skattetidning 2010 s. 668

Litteratur

Lyhagen, Carsten, *Oriktig uppgift vid skattebrott, skattetillägg och eftertaxering*, första upplagan, Liber Förlag, Malmö 1986

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen – vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget JF AB, Stockholm 1995

Juri, Burmeister, *Verklig innebörd – en studie av inkomstskattepraxis*, första upplagan, Nordstedts Juridik AB, Vällingby 2012

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, trettonde upplagan, Studentlitteratur AB, Lund 2011

Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping International Business School, Jönköping 2007

Simon Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2005

Rättsfallsförteckning

Högsta Förvaltningsdomstolen

RÅ 1998 ref. 58 II

RÅ 2000 ref. 21 I - III

RÅ 2001 ref. 12

RÅ 2009 ref. 47 I och II

RÅ 2009 not. 201

RÅ 2009 not. 86

RÅ 2008 ref. 41

RÅ 2008 ref. 66

RÅ 2008 not. 113

RÅ 2010 ref. 51

Kammarrätterna

Kammarrätten i Göteborg mål nr 3616--3618-10

Kammarrätten i Göteborg mål nr 4020--4022-10

Kammarrätten i Göteborg mål nr 6783-09

Kammarrätten i Göteborg mål nr 7863-08

Kammarrätten i Stockholm mål nr 518--519-10

Kammarrätten i Stockholm mål nr 4331-10

Kammarrätten i Stockholm mål nr 3041--3045-10

Kammarrätten i Stockholm mål nr 3350-10

Kammarrätten i Stockholm mål nr 4817--4824-09

Kammarrätten i Stockholm mål nr 4825--2832-09

Kammarrätten i Stockholm mål nr 3138--3140-10

Kammarrätten i Stockholm mål nr 8220--8221-09

Kammarrätten i Stockholm mål nr 8222--8223-09

Europadomstolen

European Court of Human Rights, Fifth section, Weiland v. Sweden, Application no. 57762/10, 22 February 2012

European Court of Human Rights, First section, Case of Janosevic v. Sweden (Application no. 34619/97, Judgment, 23 July 2002

European Court of Human Rights, First section, Case of Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden (Application no. 36985/97) Judgment, 23 July 2002