



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Tom Sundin

Ingen skatteflykt utan lag

Har tillämpningen av skatteflyktlagen inneburit att rättstillämparen blivit lagstiftare?

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Josefin Gooch

Termin: VT 2016

Innehållsförteckning

SUMMARY	3
SAMMANFATTNING	5
FÖRORD	7
FÖRKORTNINGAR	8
1 INLEDNING	9
1.1 Bakgrund	9
1.2 Syfte	10
1.3 Frågeställningar och perspektiv	10
1.4 Avgränsning	10
1.5 Metod och material	11
1.6 Forskningsläge	11
1.7 Disposition	12
2 RÄTTSSÄKERHET OCH LEGALITETSPRINCIPEN	13
2.1 Rättssäkerhet	13
2.2 Den skatterättsliga legalitetsprincipen	13
3 TOLKNING AV SKATTELAG	16
4 SKATTEFLYKTLAGEN	17
4.1 Generalklausulen	17
4.1.1 Skatteförmånsrekvisitet	17
4.1.2 Medverkanderekvisitet	17
4.1.3 Avsiktsrekvisitet	18
4.1.4 I strid med lagstiftningens syfte	18
4.2 Är generalklausulen förenlig med den skatterättsliga legalitetsprincipen?	20
5 TILLÄMPNINGEN AV SKATTEFLYKTLAGEN	22
5.1 RÅ 2009 not. 86 och RÅ 2009 not. 88	22
5.2 RÅ 2009 not. 201	24
5.3 RÅ 2009 ref. 31	25

5.4 RÅ 2009 ref. 47 I och II	25
5.5 RÅ 2010 ref. 51	27
5.6 HFD 2012 not. 30	28
5.7 HFD 2015 ref. 17 I och II	29
6 ANALYS	31
7 SLUTSATSER	35
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	36
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	39

Summary

The law against tax evasion (lag (1995:575) mot skatteflykt) has been criticized for being so vague that it in fact lacks content. Should this be the case, the Swedish legislator has, through the law against tax evasion, delegated the legislative competence to the judges. According to the Swedish constitution, legislation is necessary for taxation to be lawful. Only the parliament has legislative power. Therefore, if the legislator has delegated such competence to the judges, the law against tax evasion is unconstitutional. Few legal scholars do however agree with this view and the Supreme Administrative Court has not exercised judicial review regarding the law against tax evasion. That the legislation itself does not mean that competence has been delegated does not however rule out the possibility that the adjudication process could have such an effect. This essay aims to examine whether or not the Supreme Administrative Court through the adjudication process from 2009 and onwards has legislated rather than applied law. In order to answer this question, the concept of legal security, the principle of legality and legal interpretation are examined. Thereafter the law against tax evasion and its compatibility with the principle of legality is studied. The main part of the essay consists of a study of court practice.

In order for the law against tax evasion to be applicable a number of conditions must be met. The condition that has caused most debate and that is most difficult to apply is that a taxation on the basis of a procedure would conflict with the purpose of the law. The purpose of the law is to be read from the general tax rules and the rules that are applicable to, or evaded by, the procedure. If the law against tax evasion is found applicable in a case even though the purpose of the law, as established in the case, cannot be read from these rules, the judge has legislated rather than applied law.

The cases where the law against tax evasion have been applied have mostly concerned “packaging of real estate” and evasion of chapter 57 of the Income

Tax Act (inkomstskattelag (1999:1229)). In a number of cases the Supreme Administrative Court has made wide interpretations in order to find the purpose of the law. In all cases but the so called Cyprus case, the purpose as stated in the cases can be found by studying the law. This means that the adjudication process has not resulted in judges legislating.

Sammanfattning

Skatteflyktslagen har kritiserats för att vara så vagt utformad att den kan sägas sakna materiellt innehåll. Vid ett sådant synsätt har lagstiftaren genom införandet av skatteflyktslagen delegerat normgivningsmakt till rättstillämparen. Eftersom skatterätten är ett rättsområde där ett föreskriftskrav följer av regeringsformen skulle detta innebära att skatteflyktslagen är grundlagsstridig. Få författare ställer sig dock bakom detta resonemang och HFD har inte kommit att tillämpa lagprövning rörande skatteflyktslagen. Att regleringen i sig inte innebär otillåten delegering av normgivningsmakt utesluter dock inte att rättstillämpningen i praktiken kan komma att få en sådan effekt. I denna uppsats utreds huruvida praxis från år 2009 och framåt inneburit att rättstillämparen klivit in i rollen som lagstiftare. För att kunna besvara denna fråga granskas rättssäkerhetsbegreppet, den skatterättsliga legalitetsprincipen samt skatterättslig lagtolkning. Därefter ges en redogörelse för skatteflyktslagen och dennas förenlighet med legalitetsprincipen. Uppsatsens huvuddel består av en undersökning av praxis.

För att skatteflyktslagen ska kunna tillämpas krävs att ett antal rekvisit är uppfyllda. Det som vållat störst debatt och som är svårast att tillämpa är att 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 kringgåtts genom förfarandet. Om syftet som det slås fast i ett rättsfall inte går att utläsa ur lagstiftningen har rättstillämparen skapat snarare än tillämpat rätt.

De rättsfall där skatteflyktslagen tillämpats har huvudsakligen rört paketering av fastigheter i handelsbolag och kringgående av reglerna om beskattning av fåmansföretag. I ett flertal av fallen har HFD gjort långtgående tolkningar för att finna lagstiftningens syfte. Syftet har dock i alla rättsfall utom det så kallade Cypernmålet varit möjligt att utläsa ur lagstiftningen. Tillämpningen

av skatteflyktslagen har alltså inte resulterat i att rättstillämparen blivit lagstiftare.

Förord

Till Vildanden.

Tom Sundin, Lund maj 2016

Förkortningar

HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Prop	Proposition
RF	Regeringsform (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Det är förmodligen oundvikligt i ett skattesystem att de skattskyldiga i viss utsträckning kommer försöka att kringgå skattelagstiftningen.¹ Vad gäller förfaranden som är ägnade att nedbringa skattebördan är vissa att betrakta som godtagbara medan andra anses kräva en reaktion från samhällets sida.² Det är de senare som kan utgöra skatteflykt. 1953 års skatteflyktskommitté gjorde ett försök till en allmän definition av begreppet. Med skatteflykt avsågs situationer där skattskyldiga följt föreskrifterna i lagstiftning eller dessas tolkning i praxis men uppnått ett resultat som inte var godtagbart från det allmännas sida.³ I viss mån kan beskattning i sådana fall möjliggöras genom lagtolkning. Detta har dock av lagstiftaren ansetts vara otillräckligt vilket har lett till införandet av lag (1995:575) mot skatteflykt^{4,5} Skatteflyktslagen har sedan sitt införande varit omdebatterad och utsatt för kritik. Återhållsamheten har tidvis lyst med sin frånvaro så till den grad att Holstad 2010 beklagade sig över det uppskruvade tonläget i debatten och framförde önskemål om en mer sansad nivå.⁶ Kritiken har bland annat gällt att lagen kan sägas innebära att normgivningsmakt delegeras från lagstiftaren till rättstillämparen vilket kan anses strida mot den skatterättsliga legalitetsprincipen.⁷ Huruvida så är fallet har utretts utförligt av bland andra Hultqvist och Rosander.⁸ Genom en analys av praxis utreds i denna uppsats om rättstillämpningen inneburit att en sådan effekt uppkommit i praktiken.

¹ Hultqvist, Anders: *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm 1995, s. 373.

² SOU 1975:77 s. 49f.

³ SOU 1963:52 s. 55.

⁴ Här efter skatteflyktslagen.

⁵ Prop. 1996/97:170 s. 34; Lodin, Sven-Olof m.fl.: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Lund 2015, s. 749.

⁶ Holstad, Per: *Skatteflyktslagen – har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten?* I: *Skattenytt* 2010 s. 310.

⁷ Hultqvist 1995, s. 418f.

⁸ En kortfattad redogörelse för de argument som framförts står att finna i avsnitt 4.2.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utreda huruvida tillämpningen av skatteflyktslagen inneburit att rättstillämparen i praktiken klivit in i rollen som lagstiftare.

1.3 Frågeställningar och perspektiv

Uppsatsen är uppbyggd kring följande fyra frågeställningar.

- Vad innebär rättssäkerhet och den skatterättsliga legalitetsprincipen?
- Hur går lagtolkningen till inom skatterätten?
- Hur är skatteflyktslagen uppbyggd och är den förenlig med den skatterättsliga legalitetsprincipen?
- Har tillämpningen av skatteflyktslagen inneburit att rättstillämparen i praktiken blivit lagstiftare?

Denna uppsats utgår från ett rättssäkerhetsperspektiv. Mer specifikt innebär detta att praxis granskas för att utreda huruvida rättstillämparen har lagstöd för sina avgöranden.

1.4 Avgränsning

Som framgått ovan är uppsatsens syfte att utreda huruvida tillämpningen av skatteflyktslagen inneburit att rättstillämparen blivit lagstiftare. Praxis granskas därför för att undersöka om det är möjligt att utläsa lagstiftningens syfte som det slås fast i rättsfallen. Ett stort antal fall har avgjorts sedan skatteflyktslagen återinfördes år 1995. Viss avgränsning har därför varit nödvändig. Rättsfallsstudien är begränsad till avgöranden från HFD⁹. Att så är fallet beror på att avgöranden från högsta instans får högst status som rättskällor. Även en tidsmässig avgränsning har gjorts. År 2009 kan sägas ha medfört en förändring gällande tillämpningen av skatteflyktslagen då denna tillämpades i flera fall. Fram till dess präglades tillämpningen av viss restriktivitet. Från år 1998 till år 2008 tillämpades skatteflyktslagen i sex fall

⁹ Tidigare Regeringsrätten.

i högsta instans.¹⁰ Från år 2009 till och med 2015 har HFD såvitt jag kunnat finna tillämpat skatteflyktslagen i nio fall. Dessa utreds i denna uppsats.

1.5 Metod och material

För att besvara de ovannämnda frågeställningarna används huvudsakligen rättsdogmatisk metod. Detta innebär att de allmänt accepterade rättskällorna används för att beskriva gällande rätt.¹¹ I fråga om exempelvis legalitetsprincipen och skatterättslig lagtolkning används huvudsakligen doktrin. Det kan därför vara värt att nämna att doktrin, till skillnad från lagar och praxis, endast har auktoritet genom kraften i de argument som framförs.¹² Vid beskrivningen av skatteflyktslagen används mestadels lagens förarbeten. Även doktrin används dock, framför allt gällande rekvisitet *lagstiftningens syfte* då detta har resulterat i en livlig debatt. Även vid analysen av praxis används doktrin i hög utsträckning. HFD:s domskäl är ofta kortfattade och för att få förståelse för dem är det nödvändigt att läsa hur de tolkats av författare. Skatteflyktslagen är en lag som väcker stort intresse och analyser skrivs vid de flesta avgörandena från HFD. Värt att ha i åtanke vid läsningen av dessa är dock att ett flertal av författarna är yrkesverksamma skatterådgivare. Detta innebär att det finns anledning att inte ta objektiviteten för given då dessa kritiserar vissa av HFD:s avgöranden som alltför långtgående.

1.6 Forskningsläge

Skatteflyktslagen är en omdebatterad lag och det finns en stor mängd forskningsmaterial på området. Utförliga utredningar av regleringen och dess överensstämmelse med legalitetsprincipen har gjorts av Hultqvist i *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen* och Rosander i *Generalklausul mot skatteflykt*. Även praxis har visats stort intresse och utförliga analyser har gjorts av i stort sett samtliga rättsfall som avgjorts sedan skatteflyktslagen

¹⁰ Lodin m.fl. 2015, s. 758; Tjernberg, Mats och Neway Herrman, John: *Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?* I: Skattenytt 2011 s. 163.

¹¹ Korling, Fredric och Zamboni, Mauro: *Juridisk metodlära*, Lund 2013, s. 21.

¹² Korling och Zamboni 2013, s. 28.

infördes. Syftet med dessa rättsfallsanalyser förefaller dock huvudsakligen vara att utreda innebörden av rekvisitet *lagstiftningens syfte* vilket skiljer sig från syftet med denna uppsats.

1.7 Disposition

Uppsatsen är indelad i sex avsnitt. I det första ges en redogörelse för rättssäkerhet och den skatterättsliga legalitetsprincipen. Detta är nödvändigt eftersom kraven på rättssäkerhet och legalitetsprincipen inom skatterätten gör att en utveckling där rättstillämparen kommit att skapa snarare än att tolka rätt skulle vara problematisk. Utan kunskap om rättssäkerhetsbegreppet och den skatterättsliga legalitetsprincipen är det därför inte möjligt att fullt ut förstå uppsatsens syfte. Även ett avsnitt om lagtolkning är nödvändigt då detta ger förståelse för vilka ramar som rättstillämparen har att hålla sig inom vid tillämpningen av skattelag. Vid redogörelsen för rättssäkerhetsbegreppet, den skatterättsliga legalitetsprincipen och lagtolkningen har min ambition dock endast varit att läsaren ska få den grundkunskap som krävs för förståelse för den rättsfallsstudie som utgör uppsatsens huvuddel. Dessa avsnitt är därför förhållandevis kortfattade och långt ifrån heltäckande. I det tredje avsnittet redogörs för skatteflyktslagens uppbyggnad och dess förenlighet med den skatterättsliga legalitetsprincipen. I det fjärde avsnittet ges en redogörelse för praxis. I det femte avsnittet analyseras praxis. I det sjätte avsnittet besvaras uppsatsens frågeställningar.

2 Rättssäkerhet och legalitetsprincipen

2.1 Rättssäkerhet

De flesta är överens om att rättssäkerhet är någonting positivt och eftersträvansvärt. Åsikterna går dock ofta isär gällande exakt vad som ska anses ingå i rättssäkerhetsbegreppet samt hur intresset av rättssäkerhet ska vägas mot andra intressen.¹³ I detta avsnitt ges en kortfattad redogörelse för vad rättssäkerhetsbegreppet brukar anses innehålla. Det kanske mest grundläggande i rättssäkerhetsbegreppet är kravet på att rättstillämpningen ska vara förutsebar. Godtycklig rättstillämpning ska undvikas. Detta uppnås genom att myndighetsutövning är underkastad rättsliga normer.¹⁴ Rättssäkerhetskommittén lyfter fram preciserade normer framför mer vagt utformade sådana som ett sätt att förbättra förutsebarheten inom skatterätten. I den mån det är svårt att utforma en preciserad lagtext uttalar dock kommittén att en lämpligare lösning kan vara att ge domstolarna större frihet. Detta kan exempelvis uppnås genom generalklausuler.¹⁵ Vidare ställs frågan för vem förutsebarheten ska vara god. Kommittén lyfter fram det orealistiska med att lagtexten skulle utformas så att varje skattskyldig kan förstå dess innebörd. Målsättningen bör istället vara att specialiserade jurister ska kunna tolka lagstiftningen med god precision.¹⁶

2.2 Den skatterättsliga legalitetsprincipen

En rättslig princip som har starkt samband med rättssäkerhet är legalitetsprincipen.¹⁷ Den skatterättsliga legalitetsprincipen skiljer sig något

¹³ SOU 1993:62 s. 75.

¹⁴ Peczenik, Aleksander: *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Stockholm 1995, s. 89f; SOU 1993:62 s. 75f.

¹⁵ SOU 1993:62 s. 77.

¹⁶ SOU 1993:62 s. 77.

¹⁷ Rosander, Ulrika: *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping 2007, s. 77.

från exempelvis den straffrättsliga. Hultqvist menar att legalitetsprincipen kan sägas ha fyra aspekter.¹⁸ Dessa är:

- Föreskriftskravet
- Analogiförbudet
- Retroaktivitetsförbudet
- Bestämmdhetskravet

Av dessa påstås alla utom bestämmdhetskravet vara grundlagsfästa.¹⁹ Klart är att retroaktivitetsförbudet och föreskriftskravet är grundlagsfästa genom 2 kap. 10 § och 8 kap. 2 § regeringsformen^{20, 21}. Vad gäller analogiförbudet verkar det dock råda delade meningar. Hultqvist menar att ett analogiförbud följer av föreskriftskravet.²² Tikka påpekar det motsägelsefulla med att Hultqvist konstruerar ett skatterättsligt analogiförbud utan lagstöd då ett uttryckligt analogiförbud på straffrättens område står att finna i brottsbalken.²³ Rosanders åsikt är att legalitetsprincipens centrala delar kodifierats i RF men att det är tveksamt huruvida dess samtliga aspekter är grundlagsfästa.²⁴

Hultqvist har funnit att föreskriftskravet, som utgör den centrala delen av legalitetsprincipen, är en absolut norm.²⁵ Pålsson drar dock slutsatsen att legalitetsprincipen, trots att den är uttryckt i RF, utgör en princip snarare än en regel. Dess funktion är att understryka behovet av språklig eller systematisk anknytning till lagstiftningen.²⁶ Sammanfattningsvis kan sägas att legalitetsprincipen är en viktig princip inom skatterätten men att den ges

¹⁸ Hultqvist, Anders: *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflektioner med anledning av 5/6-delsmålet*. I: Skattenytt 2013 s. 15.

¹⁹ Hultqvist 2013, s. 16.

²⁰ Härefter RF.

²¹ Prop. 1973:90 s. 301; Prop. 1978/79:195 s. 54ff.

²² Hultqvist 1995, s. 127.

²³ Tikka, Kari S: *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. Anmälan av Anders Hultqvist*. I: Skattenytt 1996 s. 55.

²⁴ Rosander 2007, s. 82.

²⁵ Hultqvist, Anders: *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*. I: Svensk Skattetidning 2005, s. 303.

²⁶ Pålsson, Robert: *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*. I: Skattenytt 2014 s. 563.

delvis olika innehåll av olika författare. Klart är dock att endast riksdagen har kompetens att meddela föreskrifter på skatteområdet.

3 Tolkning av skattelag

Då en lagregel ska tillämpas i ett konkret fall krävs ofta lagtolkning för att slå fast dess innebörd. Detta är inte unikt för skatterätten. Statens ställning i förhållande till de skattskyldiga gör dock att lagtolkningen av rättssäkerhetsskäl blir mindre fri inom skatterätten än inom många andra rättsområden.²⁷ Vid tolkningen av skattelag är lagens ordalydelse utgångspunkten. Uppfattningen förefaller vara att en tydlig lagtext ska följas och att en tolkning som knyter an till lagtexten eftersträvas.²⁸ Tjernberg menar att huvudprincipen tycks vara att förarbeten bör beaktas om de inte står i strid med lagtextens ordalydelse.²⁹ Att lagstifta genom förarbeten anses dock inte godtagbart.³⁰ Utvecklingen har gått mot att förarbetena tillmäts mindre betydelse till förmån för lagtextens ordalydelse och allmänna syfte.³¹

Värt att nämna är även betydelsen av HFD:s praxis och det speciella samspel mellan lagstiftning och rättspraxis som finns på skatterättens område. HFD har stor betydelse för lagtolkningen eftersom ett ställningstagande i en lagtolkningsfråga utgör en rättskälla. HFD:s praxis har högre ställning än förarbeten i den mån den är klar.³² Lagstiftaren kodifierar sällan HFD:s praxis inom skatterätten. Om praxis tar en icke önskad riktning ingriper denne dock med lagstiftning. Detta gör att HFD kan hålla fast vid praxis och äldre förarbeten i förvisning om att lagstiftning tillkommer om rättsutvecklingen riskerar att stagnera. Detta är ett samspel som främjar rättssäkerhet.³³

²⁷ Lodin m.fl. 2015, s. 719.

²⁸ Bergström, Sture: *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?* I: Skattenytt 2003, s. 3; Lodin m.fl. 2015, s. 719; Tjernberg, Mats: *Regeringsrättens strikta lagtolkning*. I: Skattenytt 2003 s. 14.

²⁹ Tjernberg 2003, s. 18.

³⁰ Bergström 2003, s. 3.

³¹ SOU 1996:44 s. 129; Bergström 2003, s. 7ff.

³² Lodin m.fl. 2015, s. 736.

³³ Lodin m.fl. 2015, s. 738.

4 Skatteflyktlagen

4.1 Generalklausulen

Av 2 § skatteflyktlagen framgår vad som krävs för att en rättshandling ska utgöra skatteflykt i lagens mening. I bestämmelsen anges fyra rekvisit som måste vara uppfyllda för att lagen ska vara tillämplig. Rättsföljden då skatteflyktlagen är tillämplig står att finna i 3 §. Det första alternativet är att fastställa underlaget som om rättshandlingen inte företagits. Det andra är att fastställa underlaget som om den skattskyldige valt det närmast till hands liggande förfarandet. Om dessa tillvägagångssätt inte kan tillämpas eller leder till ett oskäligt resultat kan underlaget istället uppskattas till skäligt belopp.

4.1.1 Skatteförmånsrekvisitet

Det första rekvisitet är att rättshandlingen ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den enskilde. En skatteförmån är undvikande av den ytterligare skatt som skulle påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd.³⁴ För att en skatteförmån ska anses vara väsentlig krävs enligt departementschefens uttalande i förarbetena att förfarandet ger upphov till en betydligt större skatteförmån än något tusental kronor. Någon närmare precisering av beloppet gjordes dock inte i detta uttalande, istället överläts detta till praxis.³⁵

4.1.2 Medverkanderekvisitet

Enligt det andra rekvisitet ska den skattskyldige direkt eller indirekt ha medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna. Med indirekt medverkan avses enligt förarbetena att den skattskyldige erhållit förmånen genom en ställföreträdarens medverkan eller att den skattskyldige haft påtaglig möjlighet till inflytande på den person som medverkat i rättshandlingen. Att indirekt medverkan är tillräcklig gör det möjligt att tillämpa skatteflyktlagen även då

³⁴ Prop. 1996/97:170 s. 45.

³⁵ Prop. 1996/97:170 s. 45.

en rättshandling företagits av exempelvis ett handelsbolag eller aktiebolag.³⁶ Det är dock värt att understryka att tillämpning av skatteflyktslagen förutsätter att skatteförmånen uppstår för *den skattskyldige*.

4.1.3 Avsiktsrekvisitet

Det så kallade avsiktsrekvisitet innebär att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna ska kunna antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Detta innebär att tillämpning av skatteflyktslagen förutsätter att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl som den skattskyldige har för sitt handlande. Skatteflyktslagen är därför inte tillämplig i en situation där den skattskyldige har exempelvis affärsmässiga eller organisatoriska skäl för sitt handlande som var för sig eller tillsammans väger tyngre än syftet att erhålla skatteförmånen ifråga.³⁷

4.1.4 I strid med lagstiftningens syfte

Det fjärde rekvisitet i generalklausulen är att ett fastställande av underlag på grund av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte. Detta kom till efter en lagändring 1998, den tidigare ordalydelsen var *lagstiftningens grunder*.³⁸ Rekvisitetet är det som är svårast att tillämpa och det har utsatts för kritik vilket motiverar en mer utförlig redogörelse.³⁹ I förarbetena till den tidigare skatteflyktslagen har uttalats att lagen inte kan tillämpas om inte lagstiftningens syfte kan fastställas.⁴⁰ Av generalklausulens ordalydelse framgår att syftet kan förstås genom skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet. Avsikten med denna formulering i förhållande till den tidigare var att hänsyn i första hand skulle tas till lagbestämmelsernas utformning snarare än lagmotiven vid prövningen.⁴¹ Även om ändringen innebar att förarbetenas betydelse minskades något uttalades i propositionen

³⁶ Prop. 1996/97:170 s. 42.

³⁷ Prop. 1996/97:170 s. 44.

³⁸ Prop. 1996/97:170 s. 38.

³⁹ Hultqvist 2005, s. 309ff; Rosander 2007, s. 106.

⁴⁰ Prop. 1980/81:17 s. 26.

⁴¹ Prop. 1996/97:170 s. 39.

att de likväl kunde användas vid oklarhet rörande syftet med en viss bestämmelse.⁴²

Hultqvist kritiserar motiveringen till lagändringen och ställer sig frågande till huruvida den gör det möjligt att beakta något utöver vad som redan ingår i den vanliga lagtolkningen.⁴³ Uttalanden i förarbetena tyder dock på att avsikten varit att generalklausulen ska göra det möjligt att söka lagstiftningens syfte i ett större sammanhang. Av dessa framgår att de allmänna reglerna om skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader samt övriga regler om fastställande av skatteunderlag ska beaktas.⁴⁴ Skatteflyktskommittén har gjort uttalanden med innebörden att förfaranden som innebär att bestämmelser utnyttjas eller kringgås på ett av lagstiftaren inte avsett sätt skulle göra skatteflyktslagen tillämplig.⁴⁵ Hultqvist vänder sig även mot detta resonemang då ett sådant tillvägagångssätt skulle innebära att syftet fastslås utifrån vad lagstiftaren kan tänkas ha avsett snarare än vad som kan utläsas ur lagbestämmelserna. Att detta inte är en önskvärd lösning motiveras med att den tycks bygga på uppfattningen att riksdagen skulle ha en gemensam vilja som går att fastställa empiriskt. Under förutsättning att detta är en fiktion innebär generalklausulen att stort utrymme lämnas för egna rimlighetsöverväganden.⁴⁶ Här finns inte utrymme att föra något utförligare resonemang om huruvida lagstiftarvilja utgör ett skenargument. Istället ska endast konstateras att det är svårt att utifrån lagens ordalydelse och förarbeten uttröna vad som krävs för att generalklausulen ska tillämpas.

Holstad påpekar att det i många fall torde vara svårt att finna ett syfte som är vidare än bestämmelsernas faktiska räckvidd. Ett tillvägagångssätt är dock att använda en så kallad teleologisk tolkningsmodell. Med detta menas att syftet fastställs genom att identifiera vilka slags fall som typiskt sett gör lagstiftningen tillämplig. Exempelvis innebär en avdragsbestämmelse

⁴² Prop. 1996/97:170 s. 40.

⁴³ Hultqvist 2005, s. 309f.

⁴⁴ SOU 1989:81 s. 48ff; Prop. 1996/97:170 s. 39f.

⁴⁵ SOU 1996:44 s. 130.

⁴⁶ Hultqvist 2005, s. 310f.

vanligtvis att en viss typ av kostnader får dras av. Holstad gör bedömningen att ett förfarandes grad av anpassning för att undvika beskattning har betydelse för skatteflyktslagens tillämpning.⁴⁷

4.2 Är generalklausulen förenlig med den skatterättsliga legalitetsprincipen?

Skatteflyktslagen har kritiserats som oförenlig med den skatterättsliga legalitetsprincipen, detta framför allt då den kan sägas innebära analog tillämpning.⁴⁸ Hultqvist menar att det finns två sätt att se på skatteflyktslagen. Det första är att se den som en lag som föreskriver analog rättstillämpning. Det andra är att se skatteflyktslagen som innehållande en materiell skatterättslig norm.⁴⁹ I förarbetena till den tidigare skatteflyktslagen har uttalats att regleringen är tänkt att innebära analog tillämpning av lag. Detta eftersom den möjliggör beskattning vid förfaranden som inte faller under lagstiftningens ordalydelse.⁵⁰ Förutsatt att den skatterättsliga legalitetsprincipen är grundlagsfäst och innehåller ett analogiförbud innebär detta att skatteflyktslagen är grundlagsstridig.⁵¹ Ett argument mot detta, utöver att det är osäkert om analogiförbudet följer av grundlag, är dock att det inte är fråga om analog tillämpning utan tillämpning av just skatteflyktslagen.⁵²

Ett alternativ är att se skatteflyktslagen som en lag innehållande en norm som modifierar innehållet i inkomstskattelagstiftningen. Hultqvists åsikt är dock att generalklausulen inte kan anses utgöra materiell skattelag. Detta eftersom rekvisitet *lagstiftningens syfte* (dåvarande *lagstiftningens grunder*) saknar en objektivt meningsfull innebörd. Det är enligt detta synsätt snarare fråga om

⁴⁷ Holstad 2010, s. 302ff.

⁴⁸ Hultqvist 1995, s. 413-426. Värt att nämna är att Hultqvists kritik hänför sig till skatteflyktslagen i dess tidigare lydelse. De principiella resonemangen är dock fortsatt relevanta.

⁴⁹ Hultqvist 1995, s. 416.

⁵⁰ Prop. 1980/81:17 s. 25; Prop. 1982/83:84 s. 19; Prop. 1996/97:170 s. 18.

⁵¹ Hultqvist 1995, s. 416f.

⁵² Bergström, Sture: *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. Anmälan av Anders Hultqvist*. I: Juridisk Tidskrift vid Stockholms Universitet 1995/96 s. 483; Rosander 2007, s. 82f; Tikka 1996, s. 57.

en metodnorm som syftar till att göra det möjligt att beakta vad som står i förarbetena, dock utan att ha kommit till uttryck i lagstiftning, eller icke uttalade lagstiftaravsikter. En sådan norm står enligt Hultqvist i strid med föreskriftskravet i RF.⁵³ Vidare anføres att en norm som, utan materiellt innehåll, ger domstolar rätt att besluta om skatt innebär grundlagsstridig delegering av kompetens från riksdagen till domstolarna.⁵⁴ Det närmast till hands liggande motargumentet är att skatteflyktslagen trots sina vaga rekvisit utgör en del av den svenska skattelagstiftningen och att tillämpning av den därför innebär att skatt beslutas med stöd av lag.⁵⁵

⁵³ Hultqvist 1995, s. 417f.

⁵⁴ Hultqvist 1995, s. 418f.

⁵⁵ Rosander 2007, s. 82f.

5 Tillämpningen av skatteflyktslagen

5.1 RÅ 2009 not. 86 och RÅ 2009 not. 88

RÅ 2009 not. 86 var ett förhandsbesked. AB X var ett bolag som bedrev handel med fastigheter. Bolaget ingick i en koncern där AB Y var moderbolag. Moderbolaget ägde aktierna i AB Z som bedrev fastighetsförvaltning. Aktierna var kapitaltillgångar och var näringsbetingade hos AB Y. AB X ansökte om förhandsbesked gällande följande förfarande.

AB Y skulle avyttra andelarna i AB Z till AB X. Avyttringen skulle ske till marknadspris. Kapitalvinsten hos AB Y skulle bli skattefri. Hos AB X hade andelarna blivit att betrakta som lagertillgångar i skattehänseende. AB X och AB Z skulle därefter bilda ett antal handelsbolag. AB X skulle äga 99 procent av handelsbolagen och AB Z 1 procent. AB Z skulle överlåta bolagets fastigheter till handelsbolagen till skattemässiga värden varpå avsikten var att sälja handelsbolagen till utomstående. Effekten av ett sådant förfarande hade blivit att AB Z tömts på i stort sett hela sitt värde. Detta hade gjort att AB X kunnat göra en avdragsgill nedskrivning. Vinsten från försäljningen av handelsbolagen hade sedan kunnat kvittas mot denna. Regeringsrätten ansåg att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. Detta motiverades med att reglerna om underprisöverlåtelser hade till syfte att omstruktureringar skulle kunna genomföras utan omedelbara beskattningskonsekvenser. I det aktuella fallet hade handelsbolagen endast bildats i syfte att säljas. Någon definitiv skattelättnad var inte avsedd med regleringen. Avgörandet motiverades vidare med att det i förarbetena till regleringen uttalats att denna var utformad för att hindra överlåtelser som genomfördes för att uppnå omotiverade skatteförmåner.⁵⁶ Det hade dock även uttalats att det inte kunde uteslutas att skatteflyktslagen i vissa situationer skulle kunna bli tillämplig.⁵⁷

⁵⁶ Prop. 1998/99:15 s. 127.

⁵⁷ Prop. 1998/99:15 s. 147.

Holstad skriver att kontinuitetsbrottet som uppkom i fallet svårligen kan anses förenligt med intressena bakom villkoren i 23 kap. inkomstskattelag (1999:1229)⁵⁸. Dessa syftar bland annat till att säkerställa kontinuiteten då tillgångar överläts till underpris vilket framgår av 23 kap. 16 § IL.⁵⁹ Något som komplicerar bedömningen och som gör att Regeringsrättens avgörande kan ses som långtgående är att avdraget egentligen inte hade med reglerna om underprisöverlåtelserna att göra. Detta utgör en skillnad mot RÅ 2009 not. 88 där förfarandet innebar ett kringgående av just regler i 23 kap. IL.⁶⁰ Det valda förfarandet innebar inte att övervärdet avseende fastigheten upplöstes utan beskattningsekvenser då handelsbolaget såldes. Holstad förklarar dock bedömningen med att ett skattemässigt nollresultat hade uppkommit även om fastigheten hade sålts direkt. I praktiken innebar därför underprisöverlåtelserna att övervärdet blivit upplöst.⁶¹ Wittkull menar att det är svårt att se hur underprisreglerna skulle kunna ha ett syfte som sträcker sig in i den goda redovisningsseden. Detta syfte kan enligt samme författare åtminstone inte anses framgå av lagstiftningen.⁶²

Även RÅ 2009 not. 88 var det fråga om paketering av fastigheter i handelsbolag. Frågan om skatteflyktslagens tillämplighet var dock här mindre svårbedömd eftersom det var fråga om ett kringgående av bestämmelser i 23 kap. IL.⁶³ X AB ingick här i en gren av en koncern med ett nederländskt moderbolag. Detta ägdes av MB BV, också detta ett nederländskt företag. I en annan gren fanns Y AB och dess nyförvärvade företag F AB. Koncernen övervägde att samla sitt innehav av fastigheter som användes för lagerverksamhet i F AB. En del av dessa fastigheter fanns i X AB. Omstruktureringen skulle gå till genom att MB BV bildade två nederländska dotterbolag, Holding BV I och Holding BV II. Dessa bildade tillsammans ett

⁵⁸ Härefter IL.

⁵⁹ Holstad, Per: *Skatteflyktslagen och underprisöverlåtelser*. I: Skattenytt 2013 s. 556f.

⁶⁰ Holstad 2010, s. 307f; Wittkull, Joakim: *Rättsfallskommentarer med anledning av de s.k. handelsbolagsmålen*. I: Svensk Skattetidning 2009 s. 768.

⁶¹ Holstad 2010, s. 308. Värt att nämna är att de vid tiden gällande reglerna angående beskattning av handelsbolag gjorde det möjligt för köpare av handelsbolag att eliminera en latent skatteskuld, se RÅ 2002 ref. 87 och Holstad 2013, s. 557.

⁶² Wittkull 2009, s. 768.

⁶³ Holstad 2010, s. 308f.

svenskt handelsbolag, X HB. X AB skulle därefter överlåta fastigheterna till X HB till underpris. Holding BV I och Holding BV II skulle därefter avyttra andelarna i handelsbolaget till marknadsvärdet till F AB. Denna försäljning var inte skattepliktig. F AB hade underskott från tidigare år som inte fick kvittas mot koncernbidrag från andra bolag inom koncernen. Genom förfarandet hade man för avsikt att kvitta underskottet mot inkomsterna från de fastigheter som överlåtits till underpris. Reglerna i 23 kap. IL var utformade så att underprisöverlåtelser inte skulle kunna ske till till förvärvare med koncernbidragsspärrade underskott.⁶⁴ Regeringsrätten uttalade att skatteflyktslagen skulle vara tillämplig på förfarandet. Även i detta fall motiverades avgörandet med att reglerna om underprisöverlåtelser inte hade till syfte att möjliggöra definitiva skattelättnader.

5.2 RÅ 2009 not. 201

I RÅ 2009 not. 201 var X AB en del av Y-koncernen. Denna ägdes av Y Holding. Den svenska delen av koncernen skulle omstruktureras. Syftet var att göra ett av X AB:s dotterbolag, Y AB, till huvudbolag i Sverige. X AB skulle därefter avyttras till en extern part. Innan denna försäljning skedde skulle underskottet i X AB överföras till Y AB. Detta skulle ske genom att Y AB lämnade ett koncernbidrag till X AB. Genom detta förfarande eliminerades underskottet i det bolag som skulle säljas. Skatterättsnämnden hänvisade till RÅ 2000 ref. 21 II. Regeringsrätten uttalade i det fallet att förfarandet att skapa ett underskott hos det bolag som lämnar koncernbidrag och som därefter säljs externt i praktiken är detsamma som att utjämning fortsätter trots att bolagen inte längre ingår i samma koncern. Detta ansågs strida mot syftet med reglerna om koncernbidrag. Skatterättsnämnden ansåg att om avdrag medgavs skulle en motsvarande effekt uppstå i det aktuella fallet. Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet. Avgörandet innebar inte något mer än en komplettering av det sedan tidigare gällande rättsläget.⁶⁵

⁶⁴ Holstad 2013, s. 553.

⁶⁵ Holstad 2010, s. 309.

5.3 RÅ 2009 ref. 31

I RÅ 2009 ref. 31 tillämpades skatteflyktslagen på ett förfarande med upprepade interna överlåtelser av aktier. Omständigheterna i fallet var följande. Makarna X och Y ägde samtliga aktier i AB Z. De var verksamma i betydande omfattning i detta bolag och aktierna utgjorde kvalificerade andelar. Makarna avyttrade aktierna i AB Z till AB X till ett pris motsvarande aktiernas omkostnadsbelopp. Därefter avyttrade AB X aktierna i AB Z till en extern köpare. Försäljningen resulterade i en kapitalvinst. Makarna bildade sedan AB Y och avyttrade aktierna i AB X till AB Y till ett pris motsvarande omkostnadsbeloppet. I nästa steg bildade makarna AB X & Co och avyttrade aktierna i AB Y till detta bolag. Vinsten från avyttringen av aktierna deklarerades som inkomst av kapital. Förfarandet innebar att inkomster som uppkommit i AB Z, där makarnas aktier var kvalificerade, skulle beskattas som inkomst av kapital. Detta ansågs strida mot syftet med reglerna i 57 kap. IL. Detta är att den del av inkomsten som är hänförlig till fåmansföretagarens arbetsinsatser inte ska beskattas i inkomstslaget kapital utan i inkomstslaget tjänst.⁶⁶ Något som uppmärksammades i fallet var att förfarandet observerats tidigare men att lagstiftaren hade förhållit sig passiv till detta. Frågan var om detta skulle anses innebära att lagstiftaren godtagit sådana förfaranden. Så ansågs inte vara fallet. Värt att nämna är att regeringen i förarbetena till regleringen uttalat att transaktioner i syfte att kringgå reglerna skulle prövas på vanligt sätt och att tillämpning av skatteflyktslagen kunde bli aktuell.⁶⁷

5.4 RÅ 2009 ref. 47 I och II

RÅ 2009 ref. 47 I och II gällde återbetalning av villkorade aktieägartillskott. Skatteflyktslagen tillämpades i RÅ 2009 ref. 47 II. I.G. ägde I.G. Capital S.A. Detta företag var ett moderbolag hemmahörande i Luxemburg. I koncernen ingick Jönsarbo Bruk AB dess dotterbolag Englabo AB. Englabo AB förvärvade år 2001 Jäxbo AB från ett brittiskt företag. I.G. förvärvade samtidigt rätten till återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott.

⁶⁶ Lodin m.fl. 2015, s. 758.

⁶⁷ Prop. 2007/08:19 s. 21.

Återbetalningsrätten förvärvades för 10 000 kronor och det villkorade aktieägartillskottet uppgick till 17,4 miljoner kronor. Under år 2002 fick Jäxbo AB koncernbidrag och år 2003 återbetalades 1 miljon kronor av aktieägartillskottet till I.G. En utdelning från I.G. Capital S.A. skulle ha omfattats av reglerna i 57 kap. IL. I.G. redovisade återbetalningen i inkomstslaget kapital som en kapitalvinst. Skatteverkets åsikt var att återbetalningen skulle beskattas som utdelning. Detta skulle leda till att beskattning huvudsakligen skedde i inkomstslaget tjänst.

Regeringsrätten konstaterade att bestämmelserna i IL inte gav stöd för en beskattning av återbetalningen som utdelning. En sådan beskattning kunde dock åstadkommas genom tillämpning av skatteflyktslagen. Som motivering anfördes att det förvärvade anspråket på återbetalning endast haft ett värde på grund av I.G:s indirekta inflytande över Jäxbo AB. Koncernbidraget hade varit nödvändigt för återbetalningen. Möjligheten att undgå beskattning enligt bestämmelserna i 57 kap. IL framstod som det egentliga skälet till förfarandet. En skiljaktig minoritet i Regeringsrätten anförde att det fanns en etablerad praxis enligt vilken återbetalning av aktieägartillskott behandlades som återbetalning av lån. I början av 1990-talet hade en lagändring gjorts som innebar att samtliga utbetalningar från ett aktiebolag till aktieägarna skulle behandlas som utdelningar. I förarbetena till denna hade dock uttalats att någon ändring av praxis gällande villkorade aktieägartillskott inte var avsedd.⁶⁸ Även kammarrätten hade behandlat detta uttalande. I denna instans gjordes dock bedömningen att uttalandet gällde ordinära villkorade aktieägartillskott. Det kunde därför inte ges någon mer vidsträckt tolkning. Regeringsrättens majoritet behandlade inte uttalandet.

RÅ 2009 ref. 47 I och II har uppmärksammat framför allt därför att det var fråga om två fall med relativt lika förfaranden där skatteflyktslagen kom att tillämpas i det ena. Vid en närmare anblick framträder dock ett antal skillnader som motiverar de olika bedömningarna. Transaktionerna i RÅ

⁶⁸ Prop. 1990/91:54 s. 308.

2009 ref. 47 II hade ett närmare tidsmässigt samband. De medel som kom att delas ut var dessutom intjänade innan förvärvet av det villkorade aktieägartillskottet.⁶⁹

5.5 RÅ 2010 ref. 51

RÅ 2010 ref. 51 gällde kapitalförsäkringar. G.H. tecknade år 1997 en kapitalförsäkring i ett bolag på Bermuda, Questus Life. Questus Life förvärvade aktier i Scand Trust Holding SA som i sin tur förvärvade aktierna i Manica SA. Scand Trust Holding SA och Manica SA var registrerade i Luxemburg. Finansstyrning AB bildades år 1998 med Manica SA som ägare. G.H. arbetade och var ensam styrelseledamot och firmatecknare i Finansstyrning AB. Verksamheten var försäkringsmäkleri. Rörelsen hade överlåtits från ett tidigare bolag med samma namn. I Finansstyrning AB fanns ett upparbetat kapital hänförligt till försäkringsmäklarverksamhet. År 1999 sålde Manica SA aktierna i Finansstyrning AB för 11,5 miljoner kronor till en extern part. Innan aktieförsäljningen hade försäkringsmäklarverksamheten överlåtits till ett svenskt bolag som G.H. ägde. Kapitalförsäkringen innebar att G.H. indirekt ägde Manica SA. Genom denna kunde G.H. ta ut kapitalvinsten utan beskattningskonsekvenser. Värt att nämna är att G.H. uppgav att anledningen till det valda förfarandet var att denne skulle etablera en försäkringsverksamhet inom EU. Det fanns dock inte något som tydde på att så varit fallet. Regeringsrätten ansåg att förfarandet innebar ett kringgående av reglerna om fåmansföretag och att detta stred mot lagstiftningens syfte. Skatteflyktslagen tillämpades och beskattning skedde genom att man bortsåg från kapitalförsäkringen och de till kapitalförsäkringen knutna bolagen. Beskattning skedde alltså som om G.H. själv ägt och sålt aktierna.

⁶⁹ Holstad 2010, s. 306f.

5.6 HFD 2012 not. 30

I det så kallade Cypernmålet ansökte SalénHuset AB (Salénhuset) och det cypriotiska aktiebolaget Candice Investments Ltd (Candice) om förhandsbesked angående inkomstskatt. Omständigheterna var följande. Salénhuset ägde och hyrde ut en kommersiell fastighet. Fastighetens marknadsvärde var större än dess skattemässiga värde. Salénhuset ville överlåta fastigheten till marknadspris. Fastigheten skulle därför till underpris överlåtas till ett handelsbolag som ägdes till 0,1 procent av Salénhuset och till 99,9 procent av Candice. Candice ägdes till 100 procent av Salénhuset. I nästa steg skulle handelsbolaget överlåtas till en extern köpare till marknadspris. HFD fann att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. HFD tog endast ställning till underprisöverlåtelsen från Salénhuset och försäljningen till marknadspris. Avgörandet motiverades med att underprisöverlåtelsen innebar en betydande värdeöverföring till Candice, som inte var skattskyldigt för kapitalvinst i Sverige eller på Cypern. Till följd av underprisöverlåtelsen skulle den externa försäljningen kunna ske utan att den latent skatteskulden behövde betalas. Gällande frågan om ett fastställande av underlag på grund av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte uttalades att reglerna om underprisöverlåtelser inte var avsedda att innebära definitiva skattelättnader. Vid tidpunkten för domen hade möjligheten till underprisöverlåtelser till och från handelsbolag tagits bort. I förarbetena till ändringen hade uttalats att regleringen innebar att otillbörliga skatteförmåner uppkom.⁷⁰ HFD ansåg dock att det redan före ändringen stått klart att reglerna inte var avsedda att kunna användas för konstlade förfaranden för att undvika den beskattning som annars skulle ske vid en avyttring av en tillgång i näringsverksamheten.

En viktigt skillnad jämfört med de tidigare fallen där det var fråga om paketering av fastigheter var dock att underprisöverlåtelsen inte innebar att en definitiv skattelättnad uppkom. Övervärdet skulle ha beskattats vid en försäljning av fastigheten efter överlåtelsen.⁷¹ HFD ansåg dock att förfarandet

⁷⁰ Prop. 2008/09:37 s. 27.

⁷¹ Holstad, Per: *Cypernmålet*. I: Skattenytt 2012 s. 577.

stod i strid med lagstiftningens syfte. Denna bedömning har kommit att kritiseras. Kravet på att förvärvaren vid underprisöverlåtelser skulle vara skattskyldig gällde inte på motsvarande sätt för handelsbolags ägare. Lagstiftningen möjliggjorde alltså överlåtelser utan att några regler behövde kringgås.⁷² Det hade för lagstiftaren varit klart att reglerna skulle kunna användas till paketering och skattefri försäljning av tillgångar.⁷³ I det aktuella fallet fanns dock en möjlighet för förvärvaren av handelsbolaget att eliminera den latent skatteskulden. Detta skulle kunna ses som stridande mot lagstiftningens syfte.⁷⁴ Av domskälen framgår dock att HFD endast beaktar underprisöverlåtelser och överlåtelser till marknadspris. Köparens möjlighet att eliminera skatteskulden beaktas inte.

Vid tidpunkten för domen hade reglerna ändrats så att underprisöverlåtelser till och från handelsbolag inte längre var möjliga. Detta eftersom systemet kunde användas systematiskt för att uppnå oavsedda skatteeffekter.⁷⁵ HFD hänvisar i domskälen till uttalanden i förarbetena till ändringen. Som framgått i avsnitt 3 är det dock inte möjligt att lagstifta genom förarbeten. Detta borde gälla än mer då det är fråga om senare förarbeten.⁷⁶ Holstad drar slutsatsen att HFD beaktat allmänna principer om enkelbeskattning av handelsbolag och de övergripande ambitionerna med reglerna om underprisöverlåtelser.⁷⁷ Dessa hade dock inte kommit till uttryck i lagstiftningen eller förarbetena.⁷⁸

5.7 HFD 2015 ref. 17 I och II

I HFD 2015 ref. 17 I bedrev A och B elprojekteringsverksamhet i Nordprojektering El AB (gamla Nordprojektering). År 2008 överläts verksamheten till underpris till ett nybildat bolag (nya Nordprojektering). A och B var fortsatt verksamma i nya Nordprojektering. Aktierna i bolaget var

⁷² Holstad 2012, s. 579.

⁷³ Prop. 1998/99:15 s. 143.

⁷⁴ Nilsson, Martin: *Högsta förvaltningsdomstolens dom i Cypernmålet*. I: Svensk skattetidning 2012, s. 401.

⁷⁵ Prop. 2008/2009:37 s. 27.

⁷⁶ Nilsson 2012, s. 400f.

⁷⁷ Holstad 2012, s. 579.

⁷⁸ Nilsson 2012, s. 400f.

kvalificerade. År 2010 bildade A och B bolaget W & H. Till detta bolag överläts gamla Nordprojektering där det fanns samlade vinstmedel på 3,6 miljoner kronor. Eftersom vinstmedlen härrörde från deras arbete i gamla Nordprojektering ansågs detta bolag bedriva samma eller likartad verksamhet som nya Nordprojektering. Någon verksamhet förekom dock inte i W & H. Andelarna i W & H var därför inte längre kvalificerade då fem år gått från att verksamheten i gamla Nordprojektering upphörde. A och B hade för avsikt att sälja koncernen med W & H som moderbolag externt. Förhandsbesked begärdes angående skatteflyktslagens tillämplighet på förfarandet. Skatterättsnämnden fann att skatteflyktslagen var tillämplig. A och B ansågs genom den interna aktieöverlåtelsen ha åstadkommit att inkomster som skapats genom deras arbetsinsatser skulle beskattas som kapitalvinst. Skatterättsnämnden uttalade att förfarandet liknade det i RÅ 2009 ref. 31. Skatterättsnämnden ansåg inte att det fanns anledning att behandla det aktuella fallet annorlunda. HFD gjorde samma bedömning.

Skatteflyktslagen tillämpades även i HFD 2015 ref. 17 II. Även i detta fall var det fråga om att en andelsägare i ett fåmansföretag placerat företags verksamhet i ett företag och likvida medel i ett annat, indirekt ägt, företag. Motiveringen till avgörandet var i princip densamma som i HFD 2015 ref. 17 I. En omständighet som bidrar till att avgörandena kan ses som långtgående är att reglerna om fåmansföretag är avsedda att vara uttömmande.⁷⁹ Att så är fallet framgår även av praxis.⁸⁰

⁷⁹ Lodin m.fl. 2015, s. 454.

⁸⁰ RÅ 2001 ref. 5.

6 Analys

Som framgått i avsnitt 4.2 har skatteflyktslagen kritiserats för att innebära att normgivningsmakt delegeras från lagstiftaren till rättstillämparen. Argumenten för och mot denna ståndpunkt har redogjorts för i samma avsnitt. Det faktum att 11 kap. 14 § RF ger domstolar möjlighet till lagprövning och att denna inte utnyttjats vad gäller skatteflyktslagen talar enligt min mening för att argumenten för det senare ska anses väga tyngst. Att regleringen i sig inte innebär otillåten delegering av normgivningsmakt utesluter dock inte att tillämpningen av skatteflyktslagen kan komma att innebära en sådan effekt. Vid tillämpning av skatteflyktslagen tas skatt ut med stöd av lag i den mån rättstillämparen håller sig inom de ramar som framgår av generalklausulens ordalydelse. Detta innebär att lagstiftningens syfte så som det slås fast i rättsfallen måste vara möjligt att utläsa ur skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller som har kringgåtts genom förfarandet. I den mån rättstillämparen finner syften som inte framgår av lagstiftningen är min uppfattning att denne tar steget från att tillämpa till att skapa rätt. I detta avsnitt ska undersökas om så varit fallet i de rättsfall som redogjorts för i föregående avsnitt.

Vid granskningen av dessa framstår vissa avgöranden som relativt okontroversiella. I RÅ 2009 not. 88 innebar förfarandet ett kringgående av en bestämmelse i 23 kap. 1L. Detta eftersom uttagsbeskattning inte utlöstes trots att förvärvaren, F AB, hade koncernbidragsspärrade underskott. Det är tämligen tydligt att detta står i strid med syftet med reglerna i 23 kap. 1L. Avgörandet har inte varit föremål för någon hårdare kritik. RÅ 2009 not. 201 innebar endast en komplettering av rättsläget. I RÅ 2010 ref. 51 kunde den skattskyldige genom att äga Finansstyrning AB inom ramen för en kapitalförsäkring ta ut den upparbetade vinsten utan beskattningsekvenser. Detta stod i strid med syftet med reglerna om fåmansföretagsbeskattning som ju är att den del av vinsten som beror på fåmansföretagarens arbetsinsatser ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

Att skatteflyktslagen varit tillämplig i de ovanstående fallen är förhållandevis tydligt. För förståelsen av framför allt det sistnämnda rättsfallet kan det vara värt att falla tillbaka på den metod för fastställande av lagstiftningens syfte som redogjorts för i avsnitt 4.1.4. Enligt denna är det de typiska transaktionerna och vilka rättsföljder dessa får som ger uttryck för lagstiftningens syfte. Ett förfarande som avviker från det typiska löper därför större risk att falla under skatteflyktslagens tillämpningsområde. Att skatteflyktslagen tillämpades i RÅ 2010 ref. 51 där försäljningen av ett fåmansföretag skedde genom bolag i Luxemburg, som ägdes av fåmansföretagaren genom en kapitalförsäkring, stämmer väl överens med detta synsätt.

Ett flertal fall där skatteflyktslagen tillämpats har dock lett till större debatt än de ovannämnda. Så är exempelvis fallet med RÅ 2009 not. 86. Det har hävdats att syftet med reglerna om underprisöverlåtelser inte kan anses sträcka sig in i den goda redovisningsseden. Som framgått i avsnitt 4.1.4 är dock en av skatteflyktslagens funktioner just att göra det möjligt att söka lagstiftningens syfte i ett större sammanhang. Mot denna bakgrund borde rättstillämparen, då denne ska fastslå syftet med en reglering, även kunna beakta hur denna samspelar med andra regler. I det aktuella fallet utgjordes dessa andra regler av den goda redovisningsseden. Med detta i åtanke framstår Regeringsrättens avgörande som rimligt.

Avgörandet i RÅ 2009 ref. 47 II är inte okontroversiellt vilket framgår av den skiljaktiga mening som anfördes av två av regeringsråden. Klart är dock att det var fråga om ett förfarande som innebar att arbetsinkomster som uppkommit i koncernen skulle kunna utbetalas till fåmansföretagaren och beskattas i inkomstslaget kapital. Detta kan ses som stridande mot syftet med reglerna om beskattning av fåmansföretag som är utformade för att undvika sådana effekter.

RÅ 2009 ref. 31 och HFD 2015 ref. 17 I och II rörde interna aktieöverlåtelser i syfte att undvika beskattning enligt vissa regler i 57 kap. IL. Det är därför

lämpligt att analysera dem tillsammans. I fallen var det fråga om förfaranden som avvek från det typiska och som innebar en hög grad av anpassning för att undvika beskattning. Framför allt i 2009 års fall kan det sägas ha rört sig om ett kringgående eftersom de interna aktieöverlåtelseerna där innebar att andelarna upphörde att vara kvalificerade. I de senare fallen innebar överlåtelseerna endast att den lagreglerade femårskarensen började löpa. En skiljaktig minoritet i Skatterättsnämnden menade att förfarandena kunde sägas strida mot det principiella syftet med 57 kap. IL men inte mot syftet med den lagstiftningsteknik som använts för att uppnå detta. Vidare anfördes att en tillämpning av skatteflyktslagen skulle innebära analog tillämpning av rekvisitet *samma eller likartad verksamhet* på en situation som inte omfattades av 57 kap. 4 § första stycket 1 IL. Avgörandena är långtgående. Detta eftersom lagstiftaren valt att uttömmande reglera de situationer där fåmansföretagsreglerna ska vara tillämpliga. Att finna syften i 57 kap. IL som är vidare än bestämmelsernas faktiska räckvidd är därför kontroversiellt. Detta är vad HFD gjort i 2015 års fall eftersom rekvisitet *samma eller likartad verksamhet* endast står att finna i punkt 1 i 57 kap. 4 § IL. Det är alltså inte möjligt att av de direkt tillämpliga eller kringgångna bestämmelserna utläsa syftet som det slås fast av HFD. Av lagstiftningens utformning framgår dock att det övergripande syftet med fåmansföretagsreglerna är att arbetsinkomster inte ska beskattas i inkomstslaget kapital. Syftet framgår alltså av skattebestämmelsernas allmänna utformning.

Slutligen ska Cypernmålet behandlas. Av de fall som tas upp i denna uppsats är Cypernmålet förmodligen det som varit mest omdebatterat och kritiserat. Vad som gör avgörandet kontroversiellt är att det är svårt att identifiera lagstiftningens syfte som det slås fast i fallet. Av förarbetena till underprisreglerna framgår att det stått klart för lagstiftaren att de skulle kunna användas till skattefri paketering och försäljning av tillgångar. Det som skulle kunna få förfarandet att strida mot lagstiftningens syfte är köparens möjlighet att eliminera den latent skatteskulden. Detta var inte möjligt i det exempel som stod att finna i förarbetena. HFD beaktar dock inte denna möjlighet. Dåvarande 23 kap. 14 § IL möjliggjorde underprisöverlåtelser till och från

handelsbolag. Holstad drar slutsatsen att HFD funnit syftet i lagstiftningens övergripande systematik. Min åsikt är dock att ett förfarande som möjliggörs genom de direkt tillämpliga bestämmelserna och som är påbjudet i förarbetena inte borde kunna anses stå i strid med lagstiftningens syfte.

7 Slutsatser

Förutsebarhet är det mest grundläggande i rättssäkerhetsbegreppet. Detta uppnås framför allt genom att myndighetsutövning är underkastad rättsliga normer. Legalitetsprincipen är en viktig princip på skatterättens område. Den skatterättsliga legalitetsprincipen kan sägas ha fyra aspekter varav åtminstone föreskriftskravet och retroaktivitetsförbudet står att finna i RF. Skatterättslig lagtolkning sker med lagens ordalydelse som utgångspunkt. Förarbeten beaktas om de inte står i strid med lagtextens ordalydelse. Utvecklingen har gått mot att lagtexten ges ökad betydelse.

Skatteflyktslagen är uppbyggd kring en generalklausul med fyra rekvisit. Skatteflyktslagens utformning gör att det är svårt att se vad som krävs för att den ska vara tillämplig. Dess vaga rekvisit ger rättstillämparen ett förhållandevis stort utrymme att finna lagstiftningens syfte. Detta har gjort att skatteflyktslagen har kritiserats som stridande mot den skatterättsliga legalitetsprincipen. Argumenten mot denna ståndpunkt väger troligen tyngre än de som är för. Det är dock nödvändigt att rättstillämparen håller sig inom de ramar som sätts upp genom skatteflyktslagen för att inte denne ska ta steget till att bli lagstiftare. Av analysen av praxis framgår att syftet som det slås fast i rättsfallen varit möjligt att utläsa ur skattebestämmelsernas allmänna utformning, de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandena. Cypernmålet utgör dock ett undantag från detta. Klart är att det i ett flertal av fallen krävts långtgående tolkningar och att syftet endast med svårighet kan utläsas. Detta gör att tillämpningen av skatteflyktslagen möjligen kan kritiserats ur förutsebarhetssynpunkt. Enligt min mening har den som helhet dock inte inneburit att rättstillämparen blivit lagstiftare.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Offentligt tryck

Utredningsbetänkanden

SOU 1963:52 Om åtgärder mot skatteflykt

SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul

SOU 1989:81 Ny generalklausul mot skatteflykt

SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattningen

SOU 1996:44 Översyn av skatteflyktslagen

Propositioner

Prop. 1973:90 Kungl. Maj.ts proposition med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m.m.

Prop. 1978/79:195 om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m.

Prop. 1980/81:17 med förslag till ny lag mot skatteflykt

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

Prop. 1990/91:54 om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag

Prop. 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning

Prop. 2007/08:19 Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007-2009

Prop. 2008/09:37 Förändrade regler om underprisöverlåtelser för handelsbolag och för lagerandelar i byggnadsrörelse

Litteratur

Bergström, Sture: *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. Anmälan av Anders Hultqvist*: I: Juridisk Tidskrift vid Stockholms Universitet 1995/96, s. 481-484

Bergström, Sture: *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?* I: Skattenytt 2003, s. 2-13

Holstad, Per: *Cypernmålet*. I: Skattenytt 2012, s. 568-581

Holstad, Per: *Skatteflyktslagen – har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten?* I: Skattenytt 2010, s. 294-310

Holstad, Per: *Skatteflyktslagen och underprisöverlåtelser*. I: Skattenytt 2013, s. 548-560

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

Hultqvist, Anders: *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflektioner med anledning av 5/6-delsmålet*. I: Skattenytt 2013, s. 10-21

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

Lodin, Sven-Olof; Lindenkrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer; Simon-Almendal, Teresa: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 15 uppl. Lund 2015

Korling, Fredric och Zamboni, Mauro (red.): *Juridisk metodlära*, 1 uppl. Lund 2013

Nilsson, Martin: *Högsta förvaltningsdomstolens dom i Cypernmålet*. I: Svensk skattetidning 2012, s. 397-405

Peczenik, Aleksander: *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, 1:a upplagan, Stockholm 1995

Påhlsson, Robert: *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*. I: Skattenytt 2014, s. 554-570

Rosander, Ulrika: *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping 2007

<http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:hj:diva-911>

Hämtad den 18 maj 2016

Tikka, Kari S: *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. Anmälan av Anders Hultqvist*. I: Skattenytt 1996, s. 52-58

Tjernberg, Mats: *Regeringsrättens strikta lagtolkning*. I: Skattenytt 2003, s. 14-22

Tjernberg, Mats och Neway Herrman, John: *Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?* I: Skattenytt 2011, s. 158-167

Wittkull, Joakim: *Rättsfallskommentarer med anledning av de s.k. handelsbolagsmålen*. I: Svensk Skattetidning 2009, s. 761-771

Rättsfallsförteckning

Regeringsrätten/Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 2000 ref. 21 II

RÅ 2001 ref. 5

RÅ 2002 ref. 87

RÅ 2009 not. 86

RÅ 2009 not. 88

RÅ 2009 not. 201

RÅ 2009 ref. 31

RÅ 2009 ref. 47 I och II

RÅ 2010 ref. 51

HFD 2012 not. 30

HFD 2015 ref. 17 I och II